

Royaltybegrepet i internasjonale skatteavtaler

Kandidatnummer: 676

Leveringsfrist: 25. november 2014

Antall ord: 17481



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Presentasjon av oppgavens tema og problemstilling	1
1.2	Avgrensning	3
1.3	Oppgavens oppbygging.....	3
2	OPPGAVENS BRUK AV RETTSKILDER.....	4
2.1	Kort om skatteavtaler	4
2.2	Tolkning av skatteavtaler	5
2.3	Rettskildevekten av kommentarene til OECDs mønsteravtale	7
2.4	Rettskildevekten av FNs modellavtale.....	8
3	ROYALTYBEGREPET I OECDs MØNSTERAVTALE.....	8
3.1	Vilkår for å anse en stat som kildestat	8
3.2	OECDs definisjonen av royalty	9
3.3	Enhver form for vederlag	10
3.4	Bruken eller retten til å bruke	11
3.5	Opphavsrett til verker av litterær, kunstnerisk eller vitenskapelig karakter, inkludert kinematografiske filmer	13
3.5.1	Verker av litterær eller kunstnerisk karakter	13
3.5.2	Programvare og digitale produkter	14
3.5.3	Kinematografiske filmer	21
3.6	Utnyttelsen av patenter, varemerker, mønster eller modeller, tegninger, hemmelige formler eller fremstillingsmåter	23
3.6.1	Patenter	23
3.6.2	Varemerke	23
3.6.3	Mønster, modeller og tegninger.....	25
3.6.4	Hemmelige formler eller fremstillingsmåter	25
3.7	Informasjon knyttet til industriell, kommersiell eller vitenskapelig erfaring	26
3.8	Vederlaget må tilfalle den virkelige rettighetshaveren	28
3.9	Unntak for fast driftssted.....	29
3.10	Leasing	30
4	ROYALTYBEGREPET I FNs MODELLAVTALE	31
4.1	FNs definisjon av royalty	31
4.2	Filmer og bånd	31
4.3	Industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr.....	31

4.3.1	Leasingavtaler.....	31
4.3.2	Bare-boat chartering	33
4.4	Tekniske tjenester	36
5	KILDESKATT	39
5.1	Beskatningsrett etter mønsteravtalene	39
5.2	Bør Norge innføre kildeskatt på royalties?	41
6	OPPSUMMERING	43
	LITTERATURLISTE.....	46

1 Innledning

1.1 Presentasjon av oppgavens tema og problemstilling

De siste tiårene har globaliseringen ført til en økning av handel på tvers av landegrensene. En viktig årsak til denne utviklingen er inntoget av moderne teknologi som har muliggjort ulike former for elektronisk handel. Tidligere var den grenseoverskridende handelen stort sett knyttet til fysiske gjenstander. Dette har nå endret seg ved at stadig flere transaksjoner gjelder immaterielle eiendeler. I takt med et voksende antall transaksjoner av immaterielle eiendeler er beskatning av betalingen for bruk av eiendelene et viktig ledd i å sikre et lands skatteprovenyer, da inntekter og utgifter knyttet til immaterielle eiendeler i praksis ofte er grenseoverskridende.¹

Et sentralt spørsmål som reiser seg ved grenseoverskridende transaksjoner er dermed hvordan man karakteriserer betalinger for immaterielle rettigheter. Den kompensasjonen rettighetshaveren mottar for at andre kan utnytte deres eiendel betegnes royalty. Dette fører til at bestemmelsene om royalty, og hvordan begrepet defineres i internasjonale skatteavtaler, er av stor betydning for fordelingen av skatter mellom landene. En overvekt av norske skatteavtaler åpner for at kildestaten kan skattlegge royalties.² Rekkevidden av royaltydefinisjonen er derfor også av politisk betydning, idet kildeskatt på royalty vil bidra til å sikre kildestatens skatteproveny i de tilfellene mottakeren av vederlaget ikke har fast driftssted i staten.

I dag er det ingen hjemmel i norsk internrett for å ilegge kildeskatt på royalty som betales fra Norge til mottakere i et annet land. Skatteavtalene gir ingen hjemmel for skattlegging, de begrenser kun avtalestatenes beskatningsrett. Dette innebærer likevel ikke at inntekt som klassifiseres som royalty er skattefritt for mottakeren. For skatteformål er norske skatteyteres royaltyinntekter skattepliktige ved at royalty kan klassifiseres som virksomhetsinntekt, kapitalinntekt eller arbeidsinntekt.³ Utgangspunktet er imidlertid at royalties beskattes som for kapitalinntekter etter skatteloven⁴ §§ 5-1 og 5-20, 1. ledd bokstav c.

Spørsmålet om innføring av kildeskatt på royalties har tidligere vært oppe til diskusjon, og det er ikke unaturlig at Scheel-utvalget, som kommer med sin innstilling 2. desember 2014, vil vurdere hensiktsmessigheten med en eventuell på kildeskatt royalties. Det ligger i mandatet til Scheel-utvalget å *"vurdere mulighetene for flytting av inntekter og fradrag mellom land med*

¹ Dahlberg (2011) s. 274

² Jf. Vedlegg 2

³ Skaar m. fl. (2006) s. 638

⁴ Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

sikte på å spare skatt og utrede tiltak som kan beskytte det norske selskapsskattegrunnlaget."⁵

Bakgrunnen for at spørsmålet om kildeskatt på royalty kan bli vurdert, er at det kan være en metode for å motvirke at plassering av immaterielle eiendeler i gunstige skatteregimer fører til redusert skattebelastning for skattyter.

Selskapsbeskatning er også under debatt internasjonalt. Multinasjonale selskapers utstrakte skatteplanlegging har resultert i OECDs⁶ BEPS-prosjekt.⁷ I BEPS-prosjektet adresseres utfordringene knyttet til skattleggingen av blant annet immaterielle eiendeler. Handlingsplanen punkt 1 ser på hvilke problemstillinger man står ovenfor i den digitale økonomien, hvor immaterielle eiendeler spiller en sentral rolle.⁸

På tross av at Norge ikke har internrettslig hjemmel for å ilegge kildeskatt på royalties, vil norske selskaper skattlegges for royalties som opptjenes i land hvor det er internrettslig hjemmel for skattlegging av royalties, og staten ikke har fraskrevet seg retten til beskatning gjennom skatteavtale. På denne bakgrunn er det også av interesse for norske formål å redegjøre for hvordan andre land definerer royaltybegrepet i skatteavtalene. Inntekt som ikke klassifiseres som royalty etter skatteavtalene vil normalt anses for å være virksomhetsinntekt. Etter artikkel 7 i mønsteravtalene skattlegges virksomhetsinntekter i det landet hvor skattyteren er hjemmehørende, forutsatt at skattyteren ikke har fast driftssted i landet hvor inntekten oppbæres.

Klargjøringen av hva som ligger i begrepet royalty kommer imidlertid på spissen i forbindelse med plikten til å svare kildeskatt. Kildestaten kan etter flere norske skatteavtaler kreve kildeskatt på royaltybetalinger som betales fra kildestaten og utbetales i en annen stat. Kildestatens rett til å skattlegge inntekt klassifisert som royalties avhenger av flere faktorer. Hvorvidt rettighetshaveren er hjemmehørende i landet han mottar royaltybetalingen fra, eller om han har fast driftssted i landet hvor betalingen stammer fra, er avgjørende for hvilken stat som har beskatningsrett på inntekten.

I denne oppgaven vil jeg gjøre rede for hvordan royaltybegrepet er definert i ulike norske skatteavtaler. Dette vil gjøres ved å se på royaltybegrepet fra et teoretisk perspektiv. Jeg vil ta utgangspunkt i hvordan royaltybegrepet er definert i OECD og FNs modellavtale, for så å se på hvilke andre løsninger som benyttes i norske skatteavtaler. I forbindelse med redegjørelsen av royaltybegrepet vil jeg også se på bakgrunnen for at andre definisjoner er valgt.

⁵ Mandat for skatteutvalg (2013)

⁶ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

⁷ BEPS er en forkortelse for Base Erosion and Profit Shifting

⁸ OECD (2013) s. 14

1.2 Avgrensning

I oppgaven vil jeg ta for meg hvordan royaltybegrepet er definert i internasjonale skatteavtaler, med et særlig fokus på norske skatteavtaler. En gjennomgang av alle problemstillinger knyttet til royalties i skatteavtaleretten vil på grunn av plassbegrensninger være omfattende for oppgaven.

Et av fokusområdene til OECDs BEPS-prosjekt er hvordan plasseringen av immaterielle eiendeler i gunstige skatteregimer kan føre til redusert skattebelastning for transnasjonale selskaper. Hvilken rolle plasseringen av immaterielle eiendeler i lavskatteland spiller som ledd i internasjonal skatteplanlegging faller utenfor oppgaven. Ulike strukturer som benyttes som ledd i skatteplanlegging vil dermed ikke bli belyst. Royaltybetalinger mellom nærstående selskaper reguleres i artikkel 12 (4) i OECDs mønsteravtale. Prising av transaksjoner med immaterielle eiendeler er sentralt i BEPS-prosjektet og utviklingen av nytt regelverk er tema i handlingsplanens punkt åtte.⁹ Internprisingsspørsmål som knytter seg til royalty faller likevel utenfor en redegjørelse av begrepet innhold, og vil ikke bli behandlet i avhandlingen.

I de fleste skatteavtaler kommer ikke royaltybestemmelsen til anvendelse i tilfeller hvor mottakeren har fast driftssted i kildestaten. En redegjørelse av vilkårene for fast driftssted vil imidlertid bli for omfattende og vil kun nevnes kort.

Problemstillinger knyttet til hvem som er den virkelige rettighetshaveren til royalties har vært gjenstand for en rekke diskusjoner i juridisk teori. Av plassmessige hensyn vil jeg ikke gå i dybden i denne problemstillingen. Den vil likevel bli berørt, da et sentralt vilkår for at skattyter kan påberope seg skatteavtalen, er at vederlaget tilfaller den virkelige rettighetshaveren.

1.3 Oppgavens oppbygging

I oppgavens andre kapittel vil jeg presentere bruken av rettskilder og hvordan disse vektlegges ved tolkningen av skatteavtaler. Oppgavens hovedtyngde vil ligge i kapittel tre, hvor jeg gjør rede for hvordan royaltybegrepet er definert i OECDs mønsteravtale. Videre vil jeg i kapittel fire redegjøre for hvordan FNs modellavtale definerer royaltybegrepet. FNs definisjon av royalty er i stor grad sammenfallende med hvordan OECD definerer begrepet. Gjennomgangen i kapittel fire vil derfor ta for seg de delene av FNs royaltybegrepet som avviker fra OECD-mønsteret. Her vil også begrepet "tekniske tjenester", som er inntatt i flere norske skatteavtaler som bygger på FNs modellavtale, bli gjennomgått.

⁹ OECD (2013) s. 20

Temaet i oppgavens femte kapittel vil være hvordan beskatningsretten av royalties er fordelt etter henholdsvis OECD og FNs modellavtale. Her vil jeg også drøfte problemstilling om hvorvidt Norge bør innføre kildeskatt på royalties. I oppgavens sjette og siste kapittel vil jeg kort oppsummere oppgaven og komme med noen avsluttende bemerkninger.

2 Oppgavens bruk av rettskilder

2.1 Kort om skatteavtaler

Norge har inngått omlag 80 bilaterale skatteavtaler med andre land, i tillegg til den multilaterale avtalen mellom de nordiske landene. Norske skatteavtaler blir inkorporert i norsk rett med samme trinnhøyde som norsk formell lov etter dobbeltbeskatningsavtaleloven.¹⁰ Loven innebærer at norske skatteavtaler, etter hvert som de blir inngått og trer i kraft, inkorporeres i norsk lov. Skatteavtalene Norge har inngått er i hovedsak basert på enten OECDs mønsteravtale eller FNs modellavtale.

I takt med økt handel over landegrensene er det nødvendig med robuste skatteavtaler mellom landene for å muliggjøre fremdeles økonomisk vekst. Skatteavtalene sikter mot å unngå dobbeltbeskatning av selskaper og personer som operer på tvers av landegrensene. Hensikten er ikke å redusere skattyters skattebelastning – men å unngå at skattyter skattlegges for samme inntekt til to eller flere stater. Samtidig skal også skatteavtalene søke å unngå skattemessig diskriminering og skatteflukt.¹¹

Skatteavtaler om unngåelse av dobbeltbeskatning medfører at norske skattemyndigheter gir avkall på sin beskatningsrett. Skatteavtalene gir ingen hjemmel for norske myndigheter til å skattlegge personer eller selskaper.¹² Det er derfor skattytere som kan påberope seg skatteavtalebeskyttelse, dersom den aktuelle avtalen gir unntak for skatteplikt, hjemlet i norsk lovgivning.

Etter skatteavtalene kan inntekt som stammer fra grenseoverskridende virksomhet skattlegges på tre måter. En mulighet er at beskatningen kun foretas i det landet hvor en person eller selskap er hjemmehørende. Denne skattleggingsmetoden er begrunnet med at personer og selskaper skal bli bidra til skatteprovenyet hvor det hører hjemme. Et annet alternativ er at skattleggingen skjer i det landet hvor inntekten oppbæres. Hensynet bak denne beskatningsløsningen er at det landet som muliggjør inntjeningen også skal nyte godt av disse inntektene gjennom retten til å

¹⁰ Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.

¹¹ Zimmer (2002) s. 939

¹² BAHR, Zimmer (2014) s. 49

skattlegge den. Det tredje alternativ er en delt beskatningsrett mellom landene, hvor begge de to forannevnte prinsippene har et visst gjennomslag.

En gjennomgang av 84 norske skatteavtaler viser at 59 av avtalene åpner for kildeskatt på royalties.¹³ Utgangspunktet fra FNs modellavtale om delt beskatningsrett på royalties er den mest valgte løsningen for norske myndigheter. Når en overvekt av norske skatteavtaler åpner for kildeskatt, må det antas at norske myndigheter ikke anser det som viktig å fremforhandle skatteavtaler uten kildeskatt på royalties.

2.2 Tolkning av skatteavtaler

Skatteavtaler er folkerettslige traktater og tolkningen av dem skiller seg ikke nevneverdig fra tolkningen av andre folkerettslige avtaler. Wien-konvensjonen¹⁴ om traktatretten setter rammen for hvordan traktater skal tolkes. På tross av at Norge ikke har ratifisert avtalen, anses den for å være folkerettslig sedvane. Høyesterett har også i flere avgjørelser støttet seg på prinsippene for traktattolkning som følger av Wien-konvensjonen.¹⁵

Etter Wien-konvensjonen artikkel 31 (1) skal kontrakten tolkes i lys av: "*the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose*". Utgangspunktet for tolkning av traktater er en objektiv ordlydsfortolkning, hvor ord og uttrykk må tolkes i lys av den konteksten de er skrevet i.

Videre er det et grunnleggende prinsipp i traktatretten at partene skal foreta en gjensidig fortolkning av skatteavtalene jf. Wien-konvensjonen artikkel 26. Hensynet bak regelen er at en inngåelse av en folkerettslig traktat innebærer en gjensidig forpliktelse til å foreta en konform tolkning av avtalens innhold. Sammenholdt med regelen i artikkel 27, om at en avtalestat ikke kan benytte seg av internrettens prinsipper for å komme til et annet resultat enn det som følger av traktaten, skal dette sørge for at partene foretar en lojal tolkning av traktatene.¹⁶

Artikkel 3 (2) i OECDs Mønsteravtale har også en generell henvisningsklausul, som henviser til hvordan tilsvarende uttrykk er tolket i intern rett. Dette innebærer at artikkel 3 (2) går foran Wien-konvensjonens bestemmelser, som avviser at statenes interne rett er en relevant rettskildefaktor ved tolkningen av traktater.¹⁷ Artikkelen kommer kun til anvendelse der hvor et uttrykk ikke er definert i skatteavtalen. En annen begrensning er at artikkelen kun gir hjemmel

¹³ Jf. Vedlegg 1

¹⁴ Wien-konvensjonen om traktatretten

¹⁵ For eksempel Rt.1994 s. 752 og Rt. 2004 s 957.

¹⁶ Naas m.fl. (2011) s. 85

¹⁷ Naas m.fl. (2011) s. 91

for staten til å benytte seg internrettslige regler der løsningen ikke strider mot intensjonen bak inngåelsen av skatteavtalen.¹⁸

Av Wien-konvensjonen art. 31 (3) fremgår det at også andre staters praksis er en relevant rettskilde ved tolkning av trakterer. I Dell-saken¹⁹ slo Høyesterett fast at andre lands praksis fra høyeste domstolsorgan er av særlig interesse for forståelsen av skatteavtalenes innhold. Spesielt ved tolkning av en bestemt skatteavtale, vil det være naturlig å ta utgangspunkt i det kontraherende lands praksis. Det er tre særlige grunner til at andre lands praksis omkring tolkningen av skatteavtalenes royaltybegrep er av betydning for tolkningen av norske skatteavtaler. For det første mangler norsk internrett hjemmel for beskatning av royalties. Dette medfører at det ikke finnes noen norsk praksis rundt royaltybegrepet i skatteavtalene. For det annet, når det ikke eksisterer en internasjonal domstol som håndhever skatteavtalene, er det opp til de nasjonale domstolene og klarlegge begrepets innhold. Og som en forlengelse av dette, medfører fraværet av en internasjonal domstol at selskaper som operer i andre land må være prisgitt det aktuelle lands tolkning av royaltybegrepet.

Da det ikke eksisterer et internasjonalt organ som behandler skatteavtaletvister, er det opp til den enkelte stats nasjonale domstoler og tolke innholdet av avtalene. Teoretisk sett innebærer det at avtalestatene vil komme til samme tolkningsresultat ved tolkning av en avtale. I praksis er det imidlertid ikke så enkelt, og det er ikke sjelden at en avtale tolkes ulikt av avtalestatene.²⁰ I prinsippet kan den internasjonale domstolen avsi dommer om tolkningen av skatteavtaler.²¹ Skatteyttere kan imidlertid ikke bringe saker inn for domstolen, og det er dermed svært sjeldent at slike saker blir brakt inn for domstolen.

Videre kan også praksis fra andre land enn den kontraherende stat være relevant for tolkning av skatteavtaler. Dette illustreres blant annet av Rt. 2001 s. 512 *Safe Service*, hvor førstvoterende i sitt votum henviser til en dom fra en belgisk appelldomstol. Det oppsiktsvekkende med henvisningen er at Belgia ikke var den kontraherende stat i skatteavtalen. Appelldomstolen er heller ikke en domstol som dømmer i siste instans i Belgia. Den nevnte dommen ble ikke tillagt særlig vekt, men henvisningen illustrerer at også praksis fra andre stater enn den kontraherende ikke er uten betydning.

¹⁸ OECD kommentar til art 3 (12)

¹⁹ Rt. 2011 s.1581 premiss 51

²⁰ Skaar m. fl. (2006) s. 53

²¹ Se statuttene for Den Internasjonale Domstol (ICJ) 26. juni 1945 artikkel 34 (1)

2.3 Rettskildevekten av kommentarene til OECDs mønsteravtale

Norge har brukt OECDs mønsteravtale som utgangspunkt for svært mange skatteavtaler etter at den ble offentliggjort i 1966.²² Det er imidlertid flere avtaler som avviker fra mønsteravtalen, men dens systematikk og hovedinnhold er i stor grad beholdt. OECD er et internasjonalt økonomisk forum mellom samarbeidende industriland.²³ OECDs mønsteravtale er derfor i hovedsak benyttet mellom industrialiserte land. For avtaler mellom industri- og utviklingsland benyttes gjerne FNs modellavtale, eller en hybridversjon med innslags fra både OECD- og FNs avtale.

Mønsteravtalen og dens kommentarer er utarbeidet av OECD Committee on Fiscal Affairs. Komiteen har ikke anledning til å binde medlemslandene, men OECD-rådet anbefaler at medlemmene benytter mønsteravtalene ved inngåelse eller endring av eksisterende skatteavtaler. På tross av at kommentarene fra OECD-rådet ikke er rettslig bindende, er det bred enighet om at anbefalingene bør tillegges stor vekt.²⁴ Kommentarene er således ansett for å være "soft law". Dette innebærer at de ikke er folkerettslig bindende, men skal benyttes som en tolkningsfaktor ved siden av ordlyden. Rettskildevekten av OECDs kommentarer diskuteres stadig i litteraturen. Enkelte forfattere har gått så langt som å anse kommentarenes uklare rettskildevekt som en av store uløste problemstillingene i dagens internasjonale skatterett.²⁵ Fra et norsk synspunkt er det likevel klart at kommentarene tillegges stort vekt. Dette illustreres av flere Høyesterettsdommer, blant annet av Rt. 2004 s. 957 (PGS):

"Jeg bemerker at OECDs merknader har vært ansett som en vesentlig rettskilde ved tolking av skatteavtaler mellom OECD-land når en bestemmelse er utformet i samsvar med mønsteravtalen(e), jf. eksempelvis Rt 1984 99 på side 105 og Rt 1997 653 på sidene 662-663. Merknadene har etter min mening også betydning for forståelsen av skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten så langt avtalens tekst er likelydende med OECDs mønsteravtale."

At Høyesterett vektlegger kommentarene til OECDs mønsteravtale er i seg selv ikke spesielt bemerkelsesverdig, når OECD-rådet anbefaler sine medlemmer å benytte seg av kommentarene. Når Høyesterett legger så stor vekt på kommentarene, selv hvor den andre avtalestaten ikke er OECD-medlem, er det illustrerende for kommentarenes rettskildevekt i

²² Zimmer (2003) s. 76

²³ Regjeringen (2008)

²⁴ Vogel m.fl. (1997) s. 59

²⁵ Douma, S og Engelen, F (2008) s. 253

norsk i rett. Årsaken til kommentarenes sterke rettskildevekt må se på bakgrunn av at Norge, som OECD-medlem, vært med å utarbeide kommentarene.

Høyesterett har også flere ganger lagt vekt på kommentarer som er kommet i stand etter at den aktuelle skatteavtalen ble underskrevet.²⁶ Også OECD legger til grunn at medlemsstatene benytter seg av kommentarer som er i kommet i stand etter at en skatteavtale er inngått.²⁷ En forutsetning for at nyere kommentarer skal komme til anvendelse på eldre skatteavtaler må likevel være at ordlyden i den aktuelle skatteavtalen er sammenfallende med OECDs mønsteravtale.

2.4 Rettskildevekten av FNs modellavtale

FNs Modellavtale ble utarbeidet i 1980 og en revidert utgave ble utgitt i 2001²⁸. Modellavtalen ble utarbeidet for de tilfeller hvor minst en av partene er et utviklingsland. I motsetning til OECD har ikke FN anbefalt medlemsstatene å benytte avtalen som mønster ved inngåelse av skatteavtaler. Kommentarene til FNs modellavtale sier likevel at det antas at avtaleparter som benytter seg av FNs modellavtale også vil legge vekt på dens kommentarer.

Et interessant spørsmål vedrørende rettskildevekten av FNs modellavtale er hvordan man skal vurdere vekten av kommentarene der hvor det er foretatt en direkte henvisning til kommentarene i OECDs mønsteravtale. Det er grunn til å tro at norske myndigheter vil legge stor vekt på kommentarene til OECD ved tolkningen av skatteavtaler som er basert på FN-mønsteret. Dette bekreftes også av den tidligere nevnte PGS-dommen. Som OECD-medlem har Norge vært med og utarbeide kommentarene. Et utviklingsland har ikke samme forhold til OECD-kommentarene, da det ikke har vært med å lage kommentarene. Det er således ingen selvfølge at utviklingslandets nasjonale domstoler vil vektlegge henvisningen til OECD-kommentarene på samme måte nasjonale domstoler i et OECD-land.

3 Royaltybegrepet i OECDs mønsteravtale

3.1 Vilkår for å anse en stat som kildestat

Mønsteravtalens art. 12 (1) slår fast at artikkelen kommer til anvendelse på royalty som har kilde i den ene stat, og betales til mottaker hjemmehørende eller bosatt i den kontraherende stat. For at art. 12 om royalties skal komme til anvendelse er det dermed et krav om av vederlaget betales fra kildestaten og til mottaker i en kontraherende stat. Dersom betaler og mottaker er hjemmehørende i samme stat eller en tredjestat, vil ikke bestemmelsen komme til anvendelse,

²⁶ For eksempel Rt.1994 s. 752, Rt. 2004 s 957 og Rt. 2008 s. 577

²⁷ Introduksjon til OECD kommentarene pkt. 35

²⁸ Kommentarene til FNs modellavtale (xii)

med mindre royaltyen har tilknytning til betalers faste driftssted i den annen stat.²⁹ I praksis er det vanlig å anse den stat hvor betaleren er hjemmehørende som kildestat. I enkelte norske skatteavtaler er vilkåret for når en stat skal anses som kildestat presisert.³⁰

3.2 OECDs definisjonen av royalty

OECDs mønsteravtale definerer begrepet royalty i artikkel 12 (2). Med royalty siktes det til ethvert vederlag som er mottatt for bruken, eller retten til å bruke, opphavsretten til litterært, kunstnerisk eller vitenskapelig arbeid, inkludert kinematografiske filmer. Videre omfattes også vederlag som er ytet for bruken, eller retten til å bruke, patenter, varemerker, mønster eller modeller, tegninger, hemmelige formler eller fremstillingsmåter av begrepet. Til slutt regnes også vederlag for bruken eller, retten til å bruke, opplysninger om industrielle, kommersielle eller vitenskapelige erfaringer som royalties etter OECDs mønsteravtale:

*"The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience."*³¹

Hovedvilkåret for at bestemmelsen kommer til anvendelse er at det er tale om godtgjørelse for bruken, eller retten til å bruke, immaterielle rettigheter. Hvilke typer immaterielle eiendeler det er tale om kan grovt sett deles inn i tre hovedkategorier:

1. Godtgjørelse som stammer fra utnyttelsen av opphavsretten til åndsverk.
2. Godtgjørelse fra utnyttelsen av patenter, varemerker, mønstre, modeller og lignende.
3. Godtgjørelse for utnyttelsen av informasjon om industriell, kommersiell eller vitenskapelig erfaring, gjerne omtalt som "know-how".³²

Royaltybegrepet favner dermed meget vidt etter modellavtalens art. 12 (2). Siden definisjonen ikke inneholder noen henvisning til intern rett i avtalestatene, må man legge til grunn at bestemmelsen er uttømmende. Rekkevidden av royaltybegrepet må således i utgangspunktet søkes i kommentarene og folkerettens tolkningsprinsipper for traktater. Likevel vil det være tilfeller hvor bestemmelsen ikke gir noe klart svar. Hvor kommentarene ikke gir veiledning for

²⁹ OECD kommentar til art. 12 (12.5)

³⁰ For eksempel skatteavtalene med Irland, Russland, Spania og Portugal

³¹ OECD art 12 (2)

³² Naas m.fl. (2011) s. 811

tolkning av bestemmelsen, står det i mønsteravtalens artikkel 3 (2) at man vil kunne søke veiledning i den internrettslige forståelsen av begrepet.³³ Det er ikke noe krav om at den immaterielle eiendelen må være, eller er forsøkt, registrert i et register for å være omfattet av bestemmelsen.³⁴

3.3 Enhver form for vederlag

Royaltybegrepet er ment å favne svært vidt, da det omfatter enhver form for vederlag for bruken, eller retten til å bruke, rettigheten. Dette er uavhengig av om vederlaget betales som et engangsbeløp eller om det skjer ved løpende betalinger, herunder lisensbetalinger for utnyttelsen av rettigheten er omfattet. Det spiller heller ingen rolle om beløpet er provisjonsbasert – slik det ofte er i franchiseavtaler.³⁵ Provisjonsbasert royaltybetaling skjer typisk ved at det betales en viss prosent av overskudd eller omsetning, eller en fast pris per solgte enhet.

Videre er også kompensasjonen som mottas i forbindelse med ulovlig bruk av immaterielle rettigheter også omfattet av bestemmelsen.³⁶ Det samme gjelder erstatning for tap eller ødeleggelse av eiendelen. Men renter som stammer fra erstatning fra ulovlig bruk eller ødeleggelse av rettigheten, er ikke omfattet av royaltybegrepet. Kompensasjon for kostnader knyttet til inndrivelse av erstatningsbeløpet er heller ikke vil være omfattet av royaltybegrepet i artikkel 12 (2).³⁷ Kostnader til inndrivelse av erstatningsbeløpet vil for eksempel være betaling for juridiske tjenester.

Betaling for at andre ikke kan utnytte en rettighet, er også omfattet av begrepet, idet betaling for en eksklusiv utnyttelse av rettigheten må klassifiseres som inntekt som stammer fra royalties.³⁸ Hvorvidt betaling for å unnlate bruk av en immateriell rettighet omfattes – varierer og kan være noe uklart. Ved en ren ordlydsfortolkning av artikkel 12 vil man likevel fort havne i den situasjonen at betaling for unnlatelse av å bruke rettigheten faller utenfor royaltybegrepet, da vederlaget som betales må gjelde bruke, eller retten til å bruke. Enkelte skatteavtaler har likevel positive bestemmelser om at betaling for unnlatelse av bruk skal betegnes som royalty. Et eksempel på en slik positiv bestemmelse er art. 12 (3) bokstav e i skatteavtalen mellom Norge og Spania:

³³ Naas m.fl. (2011) s. 812

³⁴ OECD kommentar til art. 12. pkt. 8

³⁵ Skaar (2006) s. 641

³⁶ OECD kommentar til art. 12 (8)

³⁷ Vogel m.fl. (1997) s. 787 pkt. 42

³⁸ OECD kommentar til art. 12. (8.5)

*"hel eller delvis unnlatelse av å utnytte eiendomsrett omhandlet i dette punkt"*³⁹

Bestemmelsen slår fast at enhver betaling for unnlatelse, helt eller delvis, til å utnytte rettigheter som er nevnt i artikkel 12 (2) i skatteavtalen, skal klassifiseres som royalty.

3.4 Bruken eller retten til å bruke

Kjernen i royaltybegrepet er at vederlaget som betales gjelder retten til å utnytte en eiendel. Både godtgjørelse for bruk, og godtgjørelse for rett til å bruke, omfattes av royaltybegrepet: *"consideration for the use of, or the right to use"*.

Hverken mønsteravtalen eller dens kommentarer definerer ordet "bruk". Kommentarene avgrenser likevel bruken, eller retten til å bruke en eiendel mot salg av full eiendomsrett. Når artikkel 12 ikke sier noe om hvordan begrepet skal forstås, må landene gå til internrettens regler for å vurdere om det er tale bruk eller retten til å bruke, eller om et salg. Det avgjørende må være avtalens realitet, ikke hvordan partene klassifiserer transaksjonen.

Det som gjerne karakteriserer avtaler om bruk, eller retten til en bruk, er at de er tidsbegrenset. Dette gjelder selv der hvor det er usikkert når leieperioden opphører. Likevel vil det kunne være tale om retten til å bruke eiendelen selv i de tilfellene for retten ikke er tidsbegrenset. Et eksempel på slike avtaler kan være lisensavtaler, hvor den fulle eiendomsretten ikke er overdratt til lisenstakeren. Dette innebærer at eierforhold må vurderes konkret, hvor avtalens realitet er det avgjørende.⁴⁰ Mønsteravtalen legger ikke opp til noen sontringen mellom bruk og retten til å bruke. Det er heller ikke avgjørende for klassifiseringen, da begge tilfellene vil være omfattet av artikkelen.

For at inntekten skal klassifiseres som royalty, må vederlaget være knyttet til bruken, eller retten til å bruke eiendelen. Når det kun er godtgjørelse for utnyttelsen av en rettighet som er omfattet, innebærer det at transaksjoner som gjelder full eiendomsrett til royalties normalt ikke er omfattet av bestemmelsen. Inntekter fra salg av eiendomsretten vil normalt behandles under artikkel 7 om fortjeneste ved forretningsvirksomhet eller artikkel 13 om formuesgevinst.⁴¹ At betalingen skjer ved løpende terminer eller på andre fastsatte vilkår, vil i utgangspunktet ikke endre transaksjonens karakter, og man vil fremdeles være utenfor royaltybegrepet. I skatteavtalen mellom Norge og USA er imidlertid salg av full eiendomsrett til rettigheten ansett som royalty i enkelte tilfeller:

³⁹ For eksempel skatteavtalen med Spania artikkel 12 (3) bokstav e

⁴⁰ Vogel m.fl. (1997) art. 12 pkt. 45

⁴¹ OECD kommentar til art. 12. (8.2)

*"gevinst ervervet ved salg, bytte eller annen disposisjon av enhver slik eiendom eller rettighet i den utstrekning beløp som erlegges som vederlag ved et slikt salg, bytte eller en annen disposisjon, er betinget av produktiviteten, bruken eller rådigheten med hensyn til en slik eiendom eller rettighet."*⁴²

Vilkåret for at inntekter fra salg av full eiendomsrett til en rettighet nevnt i skatteavtalens artikkel 10 (2) bokstav 2 a skal klassifiseres som royalty, er at vederlaget er avhengig av den fremtidige utnyttelse av rettigheten. Dette innebærer at de fremtidige inntektene fra salget av eiendelen, så fremt de er betinget av produktiviteten, bruken eller rådigheten til rettigheten, vil klassifiseres som royalty etter skatteavtalen. I merknadene til skatteavtalen er det ikke kommentert annet enn at dette innebærer en utvidelse av royaltybegrepet. Definisjonen er ikke inntatt i andre norske skatteavtaler og bygger på den amerikanske mønsteravtalen.⁴³ I kommentarene til den amerikanske skatteavtalen sies det ikke noe om årsaken til at royaltybegrepet er utvidet, men begrepet presiseres ved at det uttales at inntekter fra salg av en eiendomsrett som ikke er avhengig av bruken, rådigheten eller produktiveten, skal klassifiseres som kapitalinntekter etter artikkel 13 i mønsteravtalen.⁴⁴ Utvidelsen av royaltybegrepet vil kunne ha betydning for skatteavtaler som åpner for kildeskatt på royalty, men har liten praktisk betydning i den norske skatteavtalen med USA.

Vurderingen av om et vederlag gjaldt bruken eller retten til å bruke en immaterielle rettighet var tema i saken *DDIT v. Marriot International Licensing Company BV* (2013). Et indisk selskap hadde yt vederlag til et utenlandsk selskap i forbindelse med oppbygging og utvikling av merkevaren Marriot. Domstolen slo fast at betaling for å skape eller utvikle en merkevare ikke klassifiseres som royalties. Kjernen i royaltybegrepet er at det er tale om en utnyttelse av en immateriell rettighet. I dette tilfellet var det ikke tale om å bruke en allerede eksisterende merkevare, men å videreutvikle den.

Som et eksempel på en tjeneste hvor vederlaget ikke er betalt for bruken, eller retten til å bruke, viser kommentarene til roamingavtaler. En roaming-avtale innebærer at brukeren av en mobiltelefon kan bruke mobilnettet til en annen teleoperatør, etter en avtale mellom brukerens operatør og en annen ekstern teleoperatør. Vederlaget fra en slik avtale må ses på som vederlaget for en tjeneste levert av en annen teleoperatør, snarere enn for utnyttelsen av en rettighet. Dette gjelder uavhengig av om skatteavtalens royaltydefinisjon inneholder begrepet "bruken, eller retten til å bruke, industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr".

⁴² Norge skatteavtale med USA artikkel 10 (2) bokstav 2 b

⁴³ The U.S. Model Income Tax Convention (2006) art 12 (2) bokstav b

⁴⁴ 2006 U.S Model Technical Explanation s. 42

Godtgjørelse som kun ytes for en eksklusiv distribusjonsrett av et produkt eller en tjeneste, i et bestemt område, vil heller ikke omfattes av royaltybegrepet. Bakgrunnen for dette er at betalingen anses som vederlag for tjenesten eller produktet, snarere enn betaling for rettigheten til å bruke merkevaren. Som et eksempel på en slik avtale nevner OECD kommentarene retten til å distribuere et klesmerke i et bestemt område.⁴⁵ Avtalen innebærer ingen utnyttelse av merkevaren, snarere retten til å selge produktene, og er således ikke omfattet av royaltybegrepet. Bedømmelsen av om avtalen innebærer bruk, eller retten til å bruke en rettighet må skje konkret i hver enkelte kontrakt.

Hvorvidt godtgjørelsen for bruken, eller retten til å bruke, en bestemt eiendel er omfattet av royaltybegrepet, vil avhenge av hva slags eiendel det er tale om. I det følgende vil jeg gjennomgå de ulike eiendelene som er omfattet av begrepet.

3.5 Opphavsrett til verker av litterær, kunstnerisk eller vitenskapelig karakter, inkludert kinematografiske filmer

3.5.1 Verker av litterær eller kunstnerisk karakter

Selv om artikkel 12 (2) taler om utnyttelsen av opphavsbeskyttede verk, gir ikke mønsteravtalen eller dens kommentarer inneholder noen nærmere anvisning på hvilke verker som omfattes av bestemmelsen. Dette innebærer at man må gå til internretten i de kontraherende statene for å klarlegge om verket er beskyttet av åndsverkloven.⁴⁶ Ved tolkningen av norske skatteavtaler vil det være naturlig se hen til definisjonen av åndsverk i åndsverkloven⁴⁷ § 1 annet ledd.

I *Boulez v. Comissioner (1984)*⁴⁸ var det spørsmål om inntektene fra et antall innspillinger Pierre Boulez gjorde for plateselskapet CBS skulle klassifiseres som royalty eller inntekt for personlige tjenester. Rettighetene til opptakene tilfalt CBS i sin helhet. Boulez var bosatt i Tyskland og innspillingene ble gjort i USA. Domstolen pekte på at kontrakten mellom Boulez og CBS var uklar, men at den likevel konsekvent omtalte at Boulezs godtgjørelse skulle klassifiseres som royalty. Etter en tolkning av skatteavtalen kom den amerikanske skattedomstolen frem til at betalingen var å anse som betaling for tjeneste utført av Boulez, og at kontraktens klassifisering av beløpet som royalty var uten betydning. Avgjørende for domstolen var at CBS ervervet retten til det innspilte materialet. For at et vederlag skal kunne klassifiseres som royalty, må mottakeren av vederlaget ha en eierinteresse i tingen som generer inntekten.

⁴⁵ OECD kommentar til art. 12 (10.1)

⁴⁶ Jfr. OECD art. 3(2)

⁴⁷ Lov 12 mai 1961 nr 2 om opphavsrett til åndsverk

⁴⁸ US: TC, 1984, *Boulez v. Commissioner*, 83 T.C 584 (1984).

Tyske skattemyndigheter var imidlertid av motsatt oppfatning, og kom frem til at betalingen skulle klassifiseres som vederlag for royalties. Dette medførte at Boulez ble ansett som skattepliktig til begge statene. Bakgrunnen for dobbeltbeskatning av Boulez var at begge statene brukte internrettslige prinsipper for å klargjøre royaltybegrepet. Hensikten med skatteavtalene er nettopp å unngå dobbeltbeskatning, som i denne saken var tilfellet selv hvor det forelå en skatteavtale. Utfallet av saken er illustrerende på to måter. For det første fordi den viser at grensedragningen mellom tjenester og royalties ikke alltid er klar. Derneft fordi avgjørelsen viser at ulik tolkning av skatteavtalens bestemmelser kan lede til dobbeltbeskatning av skattyteren.

3.5.2 Programvare og digitale produkter

Sondringen mellom hvordan man skal klassifisere virksomhetsinntekter og royaltyinntekter har vært gjenstand for en rekke diskusjoner ved grenseoverskridende transaksjoner av elektronisk handel, hvor selgeren ikke har fast driftssted i landet vederlaget betales fra. Dette illustreres blant annet av handlingsplanen til OECDs BEPS-prosjekt, hvor første punkt er å adressere de skattemessige utfordringene som følger av den digitale økonomien.⁴⁹ Innledningsvis er det imidlertid grunn til å gjøre en avgrensning mot elektronisk handel av fysiske varer. OECDs retningslinjer for klassifisering av vederlag for elektroniske tjenester slår fast at handel av elektroniske tjenester i seg selv ikke innebærer at vederlaget må anses som royaltyinntekt. Det avgjørende er hvorvidt handelen innebærer en utnyttelse av en immateriell rettighet.⁵⁰

Utgangspunktet etter OECDs mønsteravtale er at programvare og digitale produkter er omfattet av royaltybegrepet, idet programmene ofte er beskyttet av opphavsretten. Dette innebærer at programvare omfattes av *"opphavsrett til verker av litterær, kunstnerisk eller vitenskapelig karakter"* i artikkel 12 (2). Karakteriseringen av programvare som et verk av vitenskapelig karakter vil ikke alltid være treffende i enkelte lands interne rett. OECD påpeker også i kommentarene at denne betegnelsen heller ikke er helt presis⁵¹. Mange land har imidlertid internrettslige regler som klassifiserer programvare som litterært eller vitenskapelig arbeid. I de tilfeller hvor det vil være problematisk å betegne programvare som et verk av vitenskapelig karakter, anbefaler OECD at landene inntar en nærmere presisering begrepet programvare i artikkel 12.⁵²

⁴⁹ BEPS Action Plan (2013) s. 14

⁵⁰ Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-commerce (2001) s. 20

⁵¹ OECD kommentar til art 12 (14.1)

⁵² OECD kommentar til art. 12 (13.1)

For at det skal være tale om royalty er det som tidligere nevnt et krav om at vederlaget må være for bruken eller retten til å bruke opphavsretten til programvaren. Vederlaget kun for bruken av opphavsbeskyttet programvare klassifiseres ikke som royalties etter OECDs mønsteravtale, idet slik bruk ikke innebærer noen utnyttelse av opphavsretten. Utgangspunktet for åndsverkbeskyttet materiale er at det kun er skaperen har en eksklusiv rett til å kopiere åndsverket. Hvis avtalen innebærer en overføring av retten til å kopiere verket mot betaling, og rettstridig bruk av programvarene medfører en krenkelse av en annen persons åndsverk, skal inntekten anses for å være royaltyinntekt.⁵³

Kommentarene til OECDs mønsteravtale definerer hva som omfattes av programvarebegrepet og skiller mellom to ulike typer programvare; systemprogramvare og applikasjonsprogramvare.⁵⁴ Systemprogramvare er programvare som er laget for å operere datamaskinens hardware, i motsetning til applikasjonsprogramvaren som bruker datamaskinens ressurser for å fungere. Applikasjonsprogramvaren er avhengig av systemprogramvare for å fungere. Programvare kan gjøres tilgjengelig for brukeren på en rekke måter; gjennom nedlastning, via cd-rom eller programvaren kan være ferdig installert på et produkt man kjøper. Programvaren kan være masseprodusert eller skreddersydd for den enkelte bruker.

På tross av at OECDs kommentarer relativt utførlig tar for seg problemstillinger knyttet til programvare og royalty, har grenseoverskridende programvaretransaksjoner reist en rekke spørsmål om hvordan inntekter fra slike transaksjoner skal karakteriseres. Usikkerheten knyttet til den skatterettslige behandlingen har ført til at det foreligger en rekke avgjørelser om hvordan man skal klassifisere inntekt fra programvare. En overvekt av avgjørelsene stammer fra India, og har vært mellom indiske skattemyndigheter og store multinasjonale selskaper. At så mange avgjørelser stammer fra India, må først og fremst forstås på bakgrunn av at India er den klart største eksportøren av elektroniske tjenester i verden.⁵⁵

En annen årsak til at klassifiseringen byr på utfordringer er at avtaler om programvare og digitale produkter er ofte sammensatte og gjelder en rekke ulike beføyelser.⁵⁶ En sammensatt kontrakt kan blant annet innebære at det selges datamaskiner som har ferdig installert programvare. Løsningen etter OECDs mønsteravtale er at man må dele avtalen opp i ulike deler, og det er kun vederlaget for den del av avtalen som innebærer en utnyttelsen av en opphavsrett som skal klassifiseres som royalty.⁵⁷ Dersom man skulle komme til at programvaren som følger

⁵³ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 644

⁵⁴ OECD kommentar til art 12 (12.1)

⁵⁵ World Trade Organization International Trade Statistics 2013 s. 167

⁵⁶ OECDs kommentarer til art. 12 (12.2)

⁵⁷ Kommentar til artikkel 12 (17)

med datamaskinen innebærer en utnyttelse av en opphavsrett, vil inntektene fra programvaren allokeres som royalty, i motsetning til inntektene fra salget av datamaskinen som vil være virksomhetsinntekt etter artikkel 7. Unntaket fra dette er de tilfeller en del av avtalen utgjør den vesentlige delen av kontrakten. For salg av datamaskiner hvor kun den programvare som er nødvendig for å bruke datamaskinens komponenter, vil inntektene fra salget normalt måtte klassifiseres som virksomhetsinntekter.

Vederlag for utnyttelsen av hele eller deler av opphavsretten til et program vil normalt klassifiseres som gevinst etter artikkel 13 eller virksomhetsinntekter etter artikkel 7, så fremt erververen ikke kan utnytte rettigheten ovenfor tredjemann. Kommentarene til OECDs mønsteravtale peker likevel på tre punkter klassifiseringen av inntekt som stammer fra overføringen av en rettighet kan by til:

1. Hvor det er gitt en eksklusiv utnyttelsesrett i en bestemt periode, eller innenfor et bestemt geografisk område.
2. Hvor det ytes et tilleggsvederlag basert på bruken av rettigheten
3. Hvor vederlaget er betalt i form av et betydelig engangsbeløp⁵⁸

For å unngå at disse problemstillingene kommer på spissen har Spania og Italia reservert seg mot kommentarene til artikkel 12 og anser all betaling for mindre enn hele opphavsretten som royalties.⁵⁹ I den norske skatteavtalen med Spania er den forståelsen av royaltybegrepet lagt til grunn ved at det i protokoll III til artikkel 12 uttales at:

"Det er enighet om at betaling vedrørende programvare ikke anses som royalty dersom betalingen gjelder overførsel av full eiendomsrett."

I kommentarene til skatteavtalen uttaler finansdepartementet at det kun er dersom kjøperen ikke får full rådighet over programvaren, for eksempel ved begrensning i retten til videresalg eller at programvaren kun kan benyttes i en bestemt tidsperiode, at programvaren vil være omfattet av bestemmelsen om royalties i skatteavtalens artikkel 12.⁶⁰ At vederlag for retten til å benytte programvaren i en tidsbestemt periode skal anses som royaltyinntekt, avviker fra OECDs mønsteravtale, som slår fast at vederlag for slik bruk ikke skal klassifiseres som royaltyinntekt.⁶¹

⁵⁸ OECD kommentar til art 12 (15)

⁵⁹ OECD kommentar til art 12 (27)

⁶⁰ St.prp. nr. 21 (1999-2000) s. 7

⁶¹ OECD kommentar til art. 12 (15)

På den annen side vil vederlag som gir erververen rett til å utnytte det opphavsbeskyttede materialet på en kommersiell måte mot tredjemenn være royalty.⁶² Grensedragningen er ikke enkel, og i praktisk kan det by på tvil om hvorvidt det er tale om ervervelse av opphavsretten eller om vederlaget som er ytet er for en såkalt "*reproduction licence*". En reproduction licence innebærer at erververen har rett til å endre og distribuere programvaren, eller modifisere den og utnytte den ovenfor tredjemenn. I sistnevnte tilfellet er det tale om en utnyttelse av opphavsretten og vederlaget for bruken klassifiseres som royaltyinntekt. Det avgjørende for konklusjonen er utnyttelseselementet.

Andre kontrakter innebærer kun en avtale om overdragelse av den programvare som trengs for å få brukeren i stand til å ta i bruk programmet og installere det på sin datamaskin. Eksempelvis kan slik programvare være kjøpt på en CD-plate eller laster ned fra internett for bruk på datamaskinen. Hvordan erververen får tak i programmet er uten betydning.⁶³ En slik avtale vil ikke innebære noen rett for kjøperen til å utnytte rettighetene til programmet. Dette medfører at inntekter som stammer fra slike avtaler behandles under reglene for virksomhetsinntekter etter skatteavtalene.

Et annet eksempel på avtaler om programvare er de tilfeller hvor erververen har en begrenset rett til å kopiere programvaren. Typiske eksempler er hvor et selskap fritt kan benytte seg programvaren på ulike datamaskiner som hører til selskapet. Dette omtales gjerne som "*site licenses*" eller "*enterprise licenses*". Firmaavtaler kan for eksempel innebærer at selskapet kan bruke programvaren på alle eller et gitt antall datamaskiner. Slike firmaavtaler omfattes ikke av royaltybegrepet etter OECDs mønsteravtale. Heller ikke avtaler som gir erververen rett til å ta sikkerhetskopier av programvaren faller innenfor begrepet. Her er vi også inne på kjernen i royaltybegrepet. Utnyttelsen av programvaren til intern eller personlig bruk innebærer ingen kommersiell utnyttelse ovenfor tredjemenn og klassifiseres dermed ikke som royalty etter skatteavtaleretten. Løsningen på spørsmålet om hvordan inntekter fra slik programvare skal behandles ligger i selskapets begrensede rett til å kopiere og distribuere programvaren. Når retten er begrenset til erververens selskap, må inntekter klassifiseres som virksomhetsinntekter.⁶⁴ Det avgjørende for om vederlaget for programvaren klassifiseres som royalty er altså om programvaren utnyttes ovenfor tredjemenn.

Ved klassifiseringen av inntekter fra rettigheter til programvare er det normalt ikke av betydning å sonde mellom ulike kontraktstyper. Det avgjørende er om det er tale om

⁶² Elektronisk handel og kildeskatt etter skatteavtalene (2000) s. 236

⁶³ OECD kommentar til artikkel 12 (14.1)

⁶⁴ Norsk skatteavtalerett (2006) s. 644

utnyttelsen av en opphavsrett. Norges skatteavtale med Canada legger imidlertid opp til et en slik sonndring, i forbindelse med kildestatens rett til å beskatte inntekter fra programvare. I skatteavtalens artikkel 12 (3) uttales det:

"3. Uansett bestemmelsene i punkt 2, skal

b. royalty for bruk, eller rett til å bruke, dataprogramvare eller enhver patent, eller for opplysninger om industriell, kommersiell eller vitenskapelig erfaring (men ikke slik royalty som har tilknytning til leie- eller lisensavtale)

som skriver seg fra en kontraherende stat og betales til en virkelig rettighetshaver bosatt i den annen kontraherende stat, bare kunne skattlegges i den annen kontraherende stat."

Som det fremgår av avtaleteksten gjelder ikke unntaket for kildeskatt på vederlag for royalty knyttet til lisens- og utleieavtaler, hvor det ilegges en kildeskatt på 10 %.⁶⁵ Merknadene til kommentarene sier ikke noe om hvorfor den alternative løsningen er valgt. Det følger imidlertid av kommentaren til OECDs mønsteravtale at Canadiske myndigheter ikke ønsker kildeskatt på programvare i sine skatteavtaler.⁶⁶

3.5.2.1 "Shrink-wrapped" software

Klassifiseringen av "shrink-wrapped" software har vært gjenstand for en del diskusjoner på grunn av indiske domstolars tolkning av royaltybegrepet. Shrink-wrapped software er en betegnelse på standardisert programvare på CD eller harddisk som fysisk kjøpes i butikk. Indiske domstoler har i flere avgjørelser ansett dette for betaling for bruk, eller retten til å bruke opphavsretten til programvaren. Dette har ført til at inntekter fra salg av "shrink-wrapped" software har blitt klassifisert som royaltyinntekter etter indiske skatteavtaler i flere indiske dommer.⁶⁷ Indiske skattemyndigheter har fått kritikk for å være svært aggressive i sin tolkning av royaltybegrepet – noe som blant annet skyldes nettopp klassifiseringen av programvare kjøpt over disk.

De fleste andre land har klassifisert programvare kjøpt over disk som virksomhetsinntekter. Av OECD-landene er det kun Hellas som klart har gitt uttrykk for at shrink-wrapped software skal klassifiseres som royalty. Dette har de gjort ved å reserver seg mot OECD-kommentarenes pkt.

⁶⁵ Norges skatteavtale med Canada art. 12 (2)

⁶⁶ Kommentar til OECD art. 12 (35)

⁶⁷ For eksempel *CIT v. Samsung Electronics Co. Ltd. and Others* (2009) og *Microsoft Corporation v. ADIT* (2010)

14 og 15, og uttaler at de anser alle betalinger relatert til programvare som royalty.⁶⁸ Dette inkluderer både kommersiell utnyttelse og personlig bruk av programvare. Bakgrunnen for dette synet er at kjøpet av standardisert programvare innebærer at erververen får full eiendomsrett over produktet. Kjøperen får heller ikke tilgang til algoritmene programmet er basert på, hvilket innebærer at det heller ikke er tale om en utnyttelse av hemmelig formel. Tolkningen er også i tråd med OECD kommentarene til artikkel 12.⁶⁹ Indisk Høyesterett tok på nytt stilling til klassifiseringen av programvare som erverves av sluttbrukeren, i saken *Director of Income Tax vs. Infrasoftware Ltd* som ble avsagt 22. november 2013. Her gikk den indiske domstolen tilbake på synet i tidligere avgjørelser og uttalte at vederlaget for programvare som kun benyttes av sluttbrukeren, ikke innebærer noen utnyttelse av opphavsretten, men erverv av et opphavsbeskyttet produkt. Inntekt fra slikt programvaresalg vil derfor klassifiseres som virksomhetsinntekter etter skatteavtalen mellom Norge og India. Domstolen tok ikke stilling til hvordan avgjørelsen påvirker klassifiseringen av "shrink-wrapped" software, men så fremt denne programvaren også erverves av sluttbrukeren vil det være naturlig å se det slik at indiske domstoler har endret sitt tidligere syn.

Når vurderingen av hvorvidt programvare er omfattet av royaltybegrepet har reist så mange spørsmål, kan man undre seg over hvorfor det ikke er eksplisitt nevnt i artikkel 12 (2) i OECDs mønsteravtale. En klar definisjon, hvor for eksempel både system- og applikasjonsprogramvare er omfattet av royaltybegrepet under samlebetegnelsen "programvare", vil kunne medføre en langt mer forutsigbar rettsstilstand, både for næringsdrivende og skattemyndigheter.

3.5.2.2 Digitale produkter

I takt med økning av elektroniske tjenester, tilbys stadig flere produkter digitalt. Med digitale produkter, som ikke er programvare, menes blant annet musikk, bilder, og informasjon etc. Innenfor begrepet digitale produkter ligger også strømmetjenester av film og musikk, og salg av elektroniske bøker. Dette er produkter som i stor grad egner seg for grenseoverskridende handel, da salg av disse ikke innebærer levering av fysiske gjenstander. Strømming av musikk og filmer gjennom tjenester som Spotify og Netflix, og nedlastning av elektroniske bøker, blir stadig mer vanlig. Et spørsmål som da oppstår er hvordan inntekter fra digitale produkter skal klassifiseres.

For skatteformål må klassifiseringen av digitale produkter bygge på samme prinsipper som programvare. Dersom det digitale produktet er lastet ned for privat bruk må vederlaget anses som virksomhetsinntekter etter artikkel 7 eller kapitalinntekter etter artikkel 13 for mottakeren. På den annen side vil utnyttelse ovenfor tredjemann medføre at man er innenfor royaltybegrepet

⁶⁸ OECD kommentar til artikkel 12 (31)

⁶⁹ OECD kommentar til artikkel 12 (15)

i artikkel 12. Man faller altså tilbake på prinsippet om at det kun er vederlag for, eller retten til å utnytte, en opphavsrett som faller innenfor royaltybegrepet.

For svært mange av de digitale produktene vil utgangspunktet være at inntekten ikke omfattes av skatteavtalenes royaltybegrep. Dette er typisk for kjøp av bøker, filmer og musikk, enten ved at man blir eier av produktet eller får tilgang til det gjennom en strømmetjeneste. Vederlaget for slike tjenester innebærer ingen utnyttelse av opphavsretten, så fremt den nyttes til privat bruk, og vil da klassifiseres som virksomhetsinntekt eller kapitalgevinst.

I motsatt tilfelle vil det være tale om royalties dersom man laster ned digitale produkter for å utnytte dem ovenfor en tredjeperson. Et eksempel på dette er for hvor en forlegger laster ned et elektronisk bilde og betaler for å bruke dette på fremsiden av en bok. Godtgjørelsen stammer da fra retten til å bruke bildet, som er en utnyttelse av en opphavsrett, og inntekten anses som royaltybetaling.⁷⁰

3.5.2.3 Nettbaserte it-tjenester

En nettsky er en betegnelse for en nettbasert modell som gir brukeren tilgang til en rekke ulike dataressurser, og som krever minimal innsats av leverandøren.⁷¹ Leveringen av it-tjenester over internett via en såkalt "nettsky" har opplevd en massiv vekst de siste årene. Dette er tjenester som tilbys av store internasjonale selskaper som blant annet Apple og Google. Det anslås i at it-tjenester relatert til nettskyer vil utgjøre 46 % av omsetningen for it-sektoren innen 2017⁷², og det er grunn til å tro det vil komme flere avgjørelser om den skatterettslige behandlingen av inntekter fra nettskyer i fremtiden.

Tjenestene som kan leveres over nettskyer er på samme måte som digitale produkter svært godt egnet for levering på tvers av landegrensene, både til forbrukere og næringsdrivende. Det er i hovedsak tre ulike typer tjenester som kan leveres over nettskyen; *software as a service* hvor leverandøren tilbyr brukeren å kjøre leverandørens applikasjoner på nettskyen, *platform as a service* hvor brukeren kan kjøre egne eller andres applikasjoner på nettskyen og *infrastructure as a service* hvor brukeren tilbys å lagre ulik data og kjøre vilkårlig programvare.⁷³

⁷⁰ OECD kommentar til art 12 (17.4)

⁷¹ Senter for IKT i utdanningen (2010) s. 7

⁷² A Cloud Computing Forecast Summary for 2013 - 2017 from IDC, Gartner and KPMG

⁷³ Senter for IKT i utdanningen (2010) s. 8

Disse tre ulike tjenestene reiser ulike problemstillinger i forhold til om vederlaget for bruken av dem kan klassifiseres som royaltyinntekter. Riktig klassifisering krever dermed kunnskap om den enkelte avtale. Det avgjørende er igjen om det er tale om en utnyttelse av en opphavsbeskyttet rettighet. At programvare eller områder for lagring av data stilles til brukerens disposisjon gjennom en nettsky, vil ikke påvirke hvordan vederlaget klassifiseres. Hvordan programvaren stilles brukerens disposisjon er også uten betydning.⁷⁴ Det avgjørende er om brukeren av tjenesten utnytter en immateriell rettighet, eller om han kun benytter seg av en programvare som er beskyttet av opphavsretten. Dersom avtalen innebærer full overdragelse av eiendomsretten til opphavsretten, vil ikke vederlaget bli klassifisert som royalty, men som virksomhetsinntekter etter artikkel 7. Prinsippene for klassifisering av blandede kontrakter vil også gjelde på dette området. Der hvor vederlaget for en yttelse klassifiseres delvis som royalty og delvis virksomhetsinntekter, må avtalen deles opp og kun den del av avtalen som innebærer en utnyttelse av opphavsretten klassifiseres som royalties. Unntaket er der hvor et av elementene utgjør den vesentlige del av avtalen.⁷⁵

I skatteavtaler hvor tekniske tjenester er en del av royaltybegrepet, kan det spørres om vederlag for bruken av nettskyer alltid må klassifiseres som royaltyinntekt. I *Siemens LTD v. CIT*⁷⁶ kom den indiske skattedomstolen frem til at en tjeneste måtte innebære en viss menneskelig involvering for at det man skulle være innenfor skatteavtalens definisjon av tekniske tjenester. Dersom tolkningen fra den indiske skattedomstolen legges til grunn, vil ikke bruken av nettskyer alene medføre at tjenestene er omfattet av begrepet tekniske tjenester i skatteavtalene.

3.5.3 Kinematografiske filmer

Utgangspunktet er at godtgjørelsen for retten til å bruke kinematografiske filmer, uavhengig av om de fremvises på kino eller på tv, er omfattet av royaltybegrepet.⁷⁷ Når modellavtalen inkluderer kinematografiske filmer må det ses på som en eksemplifisering av hvilke verker som er omfattet av bestemmelsen. Dette innebærer at også filmer og bånd for radio og fjernsynsutsendelse er omfattet av bestemmelsen, en formulering som er brukt i flere norske skatteavtaler.⁷⁸

I kommentarene til artikkel 12 er det eksplisitt nevnt at avtalestatene kan avtale at inntekter fra utnyttelsen av filmer skal klassifiseres som virksomhetsinntekter. Kommentarene sier ikke noe om hvorfor en slik løsning foreslås, men en årsak kan være at det ofte svært store kostnader

⁷⁴ OECD kommentar til art. 12 (14.1)

⁷⁵ Bal (2014) s. 516

⁷⁶ *Siemens LTD v. CIT* (2013) 30 taxmann.com 200 (Mum)

⁷⁷ OECD kommentar til art. 12 (10)

⁷⁸ Skaar (2006) s. 642

knyttet til produksjonen av kinematografiske filmer. Dersom kildestaten har beskatningsrett, som skjer på grunnlag av selskapets på brutto omsetning, vil produsentens skattebelastning i mange tilfeller bli svært høy. Problemstillingen er også drøftet i kommentarene til FNs modellavtale.⁷⁹ Her uttales det at siden en vesentlig del av utgiftene knyttet til innspillingen av filmer er lønn til skuespillere og andre medvirkere. Disse personene som kun skattlegges i landet hvor de er bosatt, og ikke i kildestaten, ikke kan rettferdiggjøre en reduksjon av kildeskatt for produsenten.

Spørsmålet om vederlaget for bruken av tv-programmer klassifiseres som royaltyinntekt var oppe for spansk Høyesterett i *RG núms. 231/1996*. Fire selskaper, fra Sveits, Storbritannia og USA, hadde overført retten til å kringkaste en rekke ulike tv-programmer til et spansk selskap. Den spanske domstolen skilte mellom to typetilfeller, hvorvidt retten til utnyttelsen av tv-programmene var en ren leieavtale eller om den måtte anses som en lisens for å bruke den. I det første tilfellet var det tale om inntekt som skulle klassifiseres som virksomhetsinntekt etter art. 7. Det andre tilfellet, som etter rettens mening gjorde seg gjeldende, innebærer en utnyttelse av en opphavsrett som nevnt i skatteavtalenes art. 12, og medførte at inntekten ble klassifisert som royaltyinntekt.

Praksis viser at det sjeldent er utfordringer knyttet til klargjøringen av hva som ligger i begrepet "filmer eller bånd for radio- og fjernsynsutsendelsen". Som avgjørelsen fra Spania viser, er det hovedsakelig spørsmålet om hvorvidt kontrakten innebærer en utnyttelse av en rettighet som er sakens kjerne.

Et praktisk viktig unntak fra regelen om at utnyttelsen av kinematografiske filmer er omfattet av royaltybegrepet, er skatteavtalen mellom Norge og USA.⁸⁰ Inntekter fra utnyttelsen av kinematografiske filmer, herunder filmer og bånd for radio- og fjernsynsutsendelse, skal betraktes som virksomhetsinntekter etter skatteavtalens artikkel 5. Dette innebærer at vederlag mottatt fra f.eks. filmleie kun skal beskattes i mottakers hjemstat. Hverken artikkel 5 om virksomhetsinntekter eller artikkel 10 om royalties gir kildestaten beskatningsrett.

⁷⁹ FNs kommentar til art. 12 (10)

⁸⁰ Norges skatteavtale med USA artikkel 10 (2)

3.6 Utnyttelsen av patenter, varemerker, mønster eller modeller, tegninger, hemmelige formler eller fremstillingsmåter

3.6.1 Patenter

For at det skal være tale om en utnyttelse av en patent er det et krav om at oppfinnelsen er patentbeskyttet.⁸¹ Det er ikke tilstrekkelig at det er søkt om patentering. Vederlag for utnyttelsen av en slik oppfinnelse vil likevel kunne klassifiseres som royalty, da det kan være tale om en utnyttelse av know-how og således omfattes av begrepet industriell, kommersiell eller vitenskapelig erfaring.⁸²

I *Karrer v. United States*⁸³ kom grensedragningen mellom utnyttelsen av en patent og vederlag for tjenester på spissen. En sveitsisk professor hadde inngått et samarbeid med et sveitsisk selskap om utviklingen av ulike patenter. Patentene ble senere overført til et selskap i samme konsern og solgt i USA. I avtalen med selskapet skulle Karrer motta 3 % av overskuddet som stammet fra salg av produktet. Spørsmålet som da oppstod var om vederlaget Karrer mottok måtte klassifiseres som royalty eller betaling for en tjeneste. Dersom godtgjørelsen ble klassifisert som royalties, ville inntekten kunne beskattes i USA. Den provisjonsbaserte betalingen som er typisk for royaltybetalinger talte for at det her var tale om utnyttelsen av Karrers patent. Domstolen kom likevel frem til at inntekten måtte klassifiseres som vederlag for tjenester. Årsaken var at t Karrer ikke kunne selge rettighetene til selskapet, da han ikke var eier av dem:

*"Karrer had nothing to sell to Nutley since all rights in his inventions and any patents thereon had vested in Basle"*⁸⁴

Det avgjørende for domstolen var at det var selskapet, og ikke Karrer som ble eier av patentene som ble utviklet. Vederlaget Karrer mottok kunne dermed ikke klassifiseres som vederlag for at selskapet utnyttet patentene. Domstolens avgjørelse medførte at USAs rett til å skattlegge inntekten var innskrenket av skatteavtalen, da den oppstod fra en kilde utenfor landet.

3.6.2 Varemerke

Hverken mønsteravtalen eller dens kommentarer definerer ordet "varemerke". Det er derfor opp til avtalestatenes nasjonale domstoler å klargjøre hva begrepets innhold. Det foreligger ikke noe krav om at varemerket må være registrert for at vederlaget for utnyttelsen skal klassifiseres som

⁸¹ Vogel m.fl. (1997) art. 12 pkt. 56

⁸² Vogel m.fl. (1997) art. 12 pkt. 56

⁸³ US: CC. 1957, *Karrer v. United States*, 152 F. Supp.66 (Ct Cl. 1957)

⁸⁴ US: CC. 1957, *Karrer v. United States*, 152 F. Supp.66 [152 F.Supp. 72]

royalty.⁸⁵ Årsaken er at rettighetshaveren ofte er beskyttet mot andres utnyttelse av varemerket etter nasjonal lovgivning, selv hvor det ikke registrert. Dette gjelder også etter norsk lov, hvor det ikke er noe krav om registrering for beskyttelse av innarbeidede varemerker.⁸⁶

Sondringen mellom hva som er vederlag for utnyttelse av et varemerke og hva som klassifiseres som lønnsinntekter har vist seg å være særlig aktuell for musikere og idrettsutøvere. Spørsmålet etter skatteavtalene knytter seg først og fremst til om inntekten fra opptredener eller sponsoravtaler skal anses som lønnsinntekter eller royaltyinntekter. Lønnsinntekter bedømmes etter mønsteravtalen artikkel 15 om personlige tjenester eller artikkel 17 som gjelder særskilt for artister og idrettsutøvere, og den klare hovedregel er at inntekten faller utenfor royaltybegrepet.⁸⁷

Vederlag for opptredener er i utgangspunktet en arbeidsprestasjon. I realiteten skal vederlaget også dekke utnyttelsen av artistens opphavsrettigheter. Utgangspunktet er at inntekter fra opptredener dekkes av den særskilte klausulen for artister og idrettsutøvere i OECDs mønsteravtale art. 17. Annerledes blir det dersom opptredenen filmes og musikeren mottar vederlag for salg eller fremvisning av filmen. Ved sammensatte kontrakter, hvor en del av vederlaget stammer fra opptreden, og det resterende beløpet mottas for distribusjon av en innspilt opptreden, kommer prinsippet om en oppdeling av kontrakten til anvendelse. Vederlaget artisten får for opptreden vil dermed klassifiseres som arbeidsinntekt og inntekter fra film- eller lydopptak anses som en utnyttelse av opphavsrettslig materiale og må klassifiseres som royaltyinntekter.⁸⁸ I kommentarene til OECDs artikkel 17 slås det fast at reklameinntekter og sponsoravtaler må klassifiseres som inntekt etter artikkel 17, i motsetning til vederlaget for utnyttelsen av den merkevaren som ligger i personens navn, som vil karakteriseres som royalty.⁸⁹

I saken *Sergio Garcia v. Comm'r*⁹⁰ kom spørsmålet om hvorvidt inntektene fra en sponsoravtale skulle anses som royaltyinntekt eller inntekter til en idrettsutøver etter artikkel 17 på spissen i skatteavtalen mellom USA og Sveits. Domstolen uttalte at klassifiseringen av inntekten beror på om godtgjørelsen anses som vederlag for personens tjenester, utnyttelsen av personen som merkevare eller begge deler. I denne saken var det klart at sponsoravtalen innebar en utnyttelsen av merkevaren Sergio Garcia, samtidig som Garcia forpliktet seg til å utføre enkelte oppdrag for TaylorMade i form av sponsormiddager og lignende. Domstolen slo fast at den del av

⁸⁵ Vogel m.fl. (1997) art. 12 pkt. 57

⁸⁶ Lov om beskyttelse av varemerker (varemerkeloven)

⁸⁷ Internasjonal Inntektsskatterett (2008) s. 232

⁸⁸ OECD kommentar til art. 12 (18)

⁸⁹ OECD kommentar til art. 17 (9)

⁹⁰ *Sergio Garcia v. Comm'r*, 140 T.C. No. 6 (3/14/13)

vederlaget Garcia mottok for TaylorMades bruk av hans navn innebar en utnyttelsen av Sergio Garcia som merkevare og måtte klassifiseres som royalty etter artikkel 12. Inntekten fra sponsoroppdrag ble ansett for å være inntekt etter artikkel 17. Det sentrale spørsmålet for domstolen ble dermed hvor stor del av inntekten fra sponsoravtalen som skulle klassifiseres som royaltyinntekt.

I sponsoravtalen mellom TaylorMade og Garcia klassifiserte partene 15 % av vederlaget som betaling for personlige tjenester, og de resterende 85 prosentene som vederlag for bruken av rettighetene knyttet til merkevaren Sergio Garcia. Den amerikanske domstolen var ikke enig i partenes allokering av inntekten, og kom frem til at 35 % av inntekten skulle klassifiseres som godtgjørelse til artister og idrettsutøvere etter artikkel 17. Domstolen begrunnet fordelingen med at en stor del av avtalen innebar at Garcia blant annet deltok i produkttesting og promotering av TaylorMade. Den endrede allokeringen medførte at 35 % av inntekten ble skattlagt i USA, mens de resterende 65 % var unntatt fra amerikansk beskatning på bakgrunn av at skatteavtalen mellom USA og Sveits ikke gir hjemmel for kildeskatt på royalties.

3.6.3 Mønster, modeller og tegninger

I vurderingen av om vederlaget for utnyttelsen av et mønster, design eller en tegning er omfattet av royaltybegrepet, må det foretas en avgrensning mot arbeidet med å utarbeidelsen av mønsteret. Vederlaget som mottas for overføringen av et allerede eksisterende mønster er omfattet av royaltybegrepet, i motsetning til godtgjørelse for arbeidet med å utvikle mønsteret som vil falle under artikkel 7 om virksomhetsinntekter.⁹¹ Det antas at mønsteret, modellen eller tegningen må være registrert, eller forsøkt registrert, for at vederlaget for utnyttelsen skal klassifiseres som royalty.⁹² Dette innebærer at vederlaget for retten til å bruke et mønster, selv hvor det kun er foretatt moderate endringer, ikke karakteriseres som utnyttelsen av et allerede eksisterende mønster. Vederlaget for retten til å bruke et mønster som kun har vært gjenstand for små endringer kan likevel karakteriseres som utnyttelsen av know-how, og dermed være omfattet av royaltybegrepet. Hvor store modifikasjoner som skal til for at man er utenfor begrepet rekkevidde, må avgjøres i det konkrete tilfellet, og utviklerens ekstrainsats i forbindelse med endringen av mønsteret må være avgjørende for klassifiseringen av inntekten.

3.6.4 Hemmelige formler eller fremstillingsmåter

Henvisningen til hemmelige formler eller fremstillingsmåter sikter til begrepet know-how i snever forstand og vil blant annet omfatte utnyttelsen av forretningshemmeligheter. Typisk for bedriftshemmeligheter, i motsetning til know-how i vid forstand, er at de i mange av OECD-

⁹¹ OECD kommentar til art. 12 (2) 9.2

⁹² Vogel m.fl. (1997) art. 12 pkt. 58

landene er beskyttet av nasjonale lovgivning.⁹³ I Norge er forretningshemmeligheter beskyttet ved at rettstridig utnyttelse av forretningshemmeligheter rammes av både markedsføringsloven⁹⁴ og straffelovens⁹⁵ bestemmelser.

3.7 Informasjon knyttet til industriell, kommersiell eller vitenskapelig erfaring

Mønsteravtalens artikkel 12 (2) slår i siste del fast at godtgjørelsen for utnyttelse av informasjon knyttet til industriell, kommersiell eller vitenskapelig erfaring er omfattet av royaltybegrepet. Slik informasjon betegnes gjerne som "know-how". Definisjonen av know-how i skatteavtalene er vid og grensedragningen kan være uklar.

For at det skal være tale om know-how etter OECDs definisjon, må det være tale om bestemt informasjon som ikke er patentert eller kan klassifiseres som en immateriell rettighet. Informasjonen må også stamme fra en spesiell person- eller virksomhetserfaring. Videre er det krav om at informasjonen ikke er tilgjengelig for allmennheten. Kommentarene til artikkel 12 uttaler at ferdighetene som benyttes må være av spesiell karakter, og den som utfører tjenesten må formidle industriell, kommersiell eller vitenskapelig informasjon for at man skal være innenfor artikkel 12. Enkelte har imidlertid pekt på at dette denne forståelsen kan være for snever, og at det ikke er noe absolutt krav om at kunnskapen må stamme fra en industriell prosess.⁹⁶

En viktig begrensning ligger i at know-how anses som informasjon man tidligere har opparbeidet seg. Dette medfører at eventuell ny erfaring som opparbeides ved utføring av tjenester for kjøper, ikke kan klassifiseres som betaling for royalty.⁹⁷

I franchiseavtaler kommer gjerne spørsmålet om hvordan know-how skal behandles på spissen. En del av franchiseavtalen innebærer at franchisetakeren utnytter de forretningsmessige erfaringene fra franchisegiveren. Den spesielle erfaringen som er knyttet til tidligere virksomhet er omfattet av skatteavtalens royaltydefinisjon. En annen del av avtalen gjelder bistand med finansiering og levering av varer, som ikke innebærer noen formidling av know-how. Spørsmålet blir således hvordan man skal klassifisere inntektene fra franchiseavtalen. Etter mønsteravtalen skal det foretas en oppdeling hvor kun den del av vederlaget som gjelder know-how og annen bruk av immaterielle eiendeler behandles etter reglene om royalty. Det gjøres

⁹³ Vogel m.fl. (1997) art. 12 pkt. 59

⁹⁴ Lov om kontroll med markedsføring og avtalevilkår mv. (Markedsføringsloven)

⁹⁵ Almindelig borgerlig Straffelov (Straffeloven)

⁹⁶ Bobbet (2006) s. 26

⁹⁷ OECD kommentar til art 12 pkt. 11

imidlertid unntak for de tilfeller hvor en av ytelsene er så dominerende at det er naturlig å bedømme avtalen som et hele.⁹⁸

Grensedragningen mellom godtgjørelse for know-how og godtgjørelse for tjenester kan være uklar. Ved tvilsspørsmål har OECD i tillegg til kommentarene til mønsteravtalen utarbeidet retningslinjer for hvordan skillet skal trekkes.⁹⁹ Ved bedømmelsen av om det skal betales vederlag for utnyttelsen av know-how eller vederlag for tjeneste, er innsatsen selgeren av know-how eller tjenesten må legge ned for at kjøper kan utnytte ressursen, avgjørende. Dersom arbeidet i hovedsak består i å kopiere allerede eksisterende informasjon eller materiale, taler mye for at vederlaget skal anses som betaling for know-how. Felles for de tilfeller hvor vederlaget kan klassifiseres som know-how, er at leverandøren ikke trenger å gjøre stort annet enn å stille informasjonen til disposisjon for selgeren.¹⁰⁰ Som eksempel kan transaksjoner av informasjon om programmeringsspråk nevnes. Her betaler kjøperen for retten til å bruke informasjon knyttet til industriell, kommersiell eller vitenskapelig erfaring. Det samme gjelder for salget av kundelister som et firma har opparbeidet seg gjennom virksomheten¹⁰¹, forutsatt at kundelistene ikke er tilgjengelige for allmennheten eller at kundelisten er utarbeidet av offentlig tilgjengelig informasjon.

På den annen side vil en kontrakt som innebærer salg av en tjeneste i større grad inneholde utgifter for selger, som for eksempel lønn til arbeidere, testing av produkter, forskning og utvikling og lignende. Dersom avtalen innebærer en ekstrainsats for selger av en viss art, utover den rene formidlingen av kunnskap, er man utenfor know-how begrepets rekkevidde. På bakgrunn av at enkelte tjenester ligger nært opp mot utnyttelsen av know-how har OECD slått fast at enkelte typer av tjenester faller utenfor begrepet og skal klassifiseres som virksomhetsinntekt etter artikkel 7. Betaling for ordinær teknisk assistanse, arbeid i forbindelse med garanti, liste over potensielle kunder som er utarbeidet av offentlig informasjon, råd fra advokat, ingeniør eller regnskapsfører og hjelp via elektroniske kommunikasjonsmidler faller alle utenfor royaltybegrepet i artikkel 12.¹⁰² Denne typen tjeneste innebærer ingen utnyttelse av en spesiell kunnskap eller erfaring, da leverandøren av tjenesten ikke gjør annet enn å bruke sine vanlige ferdigheter for å utføre arbeidet for den annen part. Felles for disse tjenestene er at personen som utfører de ikke gjør annet enn å benytte sine ordinære ferdigheter, og tjenestene faller dermed utenfor skatteavtalenes know-how begrep.¹⁰³

⁹⁸ OECD kommentar til art 12 pkt. 11.6

⁹⁹ Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-commerce (2001)

¹⁰⁰ OECD kommentar til art 12 pkt. 11.3

¹⁰¹ Bobbet (2006) s. 25

¹⁰² OECD kommentar til art. 12 (11.4)

¹⁰³ OECD kommentar til art 12. (11.2)

3.8 Vederlaget må tilfalle den virkelige rettighetshaveren

Et vilkår for at artikkel 12 om royalties skal komme til anvendelse er at vederlaget for utnyttelsen av rettigheten stammer fra en av de kontraherende statene, og at den virkelige rettighetshaveren er bosatt eller hjemmehørende i den andre staten.¹⁰⁴ Hensynet bak vilkåret er at det vil stride mot skatteavtalens formål om andre enn den reelle rettighetshaveren nyter godt av skatteavtalens vern. Bakgrunnen for at land inngår skatteavtaler er å unngå dobbeltbeskatning, ikke å tilrettelegge for at skatteyter skal betale minst mulig skatt ved hjelp av kunstige transaksjoner. Dette innebærer at royaltybestemmelsen ikke kommer til anvendelsen på royalty som stammer fra, eller blir betalt til, en tredjepart.

Begrepet virkelig rettighetshaver ble tatt inn i OECDs mønsteravtale nettopp for å unngå betalinger via agenter eller gjennomstrømmingsselskaper. Begrepet virkelig rettighetshaver ble også inntatt i artikkel 10 om utbytte og artikkel 11 om renter. Med gjennomstrømmingsselskap menes et selskap som er opprettet for skatteformål, med den hensikt å lede inntekten til et land med lavere beskatning enn i landet hvor inntekten opprinnelig skal skattlegges. Typiske for slike selskaper er at ledelsen ikke har kontroll over inntektene, men er forpliktet til å distribuere dem videre til annet selskap. Dersom gjennomstrømmingsselskapet ikke har andre funksjoner enn nettopp å være gjennomstrømmingsselskap, er det mye som taler for at selskapet ikke er den virkelige rettighetshaver. Det imidlertid ikke noe krav om at vederlaget må betales direkte til rettighetshaveren, men vederlaget må tilkomme rettighetshaveren i siste ledd. Rettighetshaveren kan da påberope seg beskyttelse etter skatteavtalen.

I vurderingen av hvem som er virkelig rettighetshaver har Finansdepartementet i Utv. 2000 s. 1235 kommet med en redegjørelse av hvordan begrepet skal forstås. Her skilles det mellom juridisk og økonomisk eierskap. Hvem som har det juridiske eierskapet avgjøres etter alminnelige privatrettslige regler. Det økonomiske eierskapet beror på hvem som har den økonomiske risiko knyttet til objektet. Har mottakeren både økonomisk og juridisk eierskap, må han anses som den virkelige rettighetshaver. Spørsmålet kommer først på spissen hvor et av vilkårene kun delvis er oppfylt, eller det juridiske og økonomiske eierskapet er delt mellom flere personer.

I 2012 var spørsmålet om hvem som var den virkelige rettighetshaveren til royalty oppe til vurdering i den Canadiske skattedomstolen i saken *Velcro Canada Inc. v. The Queen*.¹⁰⁵ Særlig avgjørende i nevnte sak var at Velcro Holding, hjemmehørende i Nederland, hadde de juridiske rettighetene til royaltyinntekten og at selskapet fritt kunne disponere midlene uten innblanding

¹⁰⁴ OECD art. 12 (1)

¹⁰⁵ *Velcro Canada Inc. v. The Queen*, 2012 TCC 57

fra Velcro Canada. Videre veide det tungt i skattyters favør at inntektene som stammet fra royalty i datterselskapet, ble bokført i Velcro Holdings regnskaper og gjort tilgjengelige for selskapets kreditorer. Velcro Canada fikk medhold i at morselskapet i Nederland var den riktige rettighetshaveren til royalty utbetalt fra Canada. I henhold til skatteavtalen mellom Nederland og Canada hadde selskapet krav på redusert kildeskatt. Dommen illustrerer at vurderingen av hvem som er virkelig rettighetshaver er sammensatt og beror på en rekke forhold.

Hvem som er den virkelige rettighetshaver har vært gjenstand for en rekke diskusjoner. Dette har medført at OECD kom med en ytterligere presisering av hvem som er virkelig rettighetshaver i 2014-utgaven av OECD-kommentarene. Her slås det fast at begrepet ikke skal forstås på en snever måte, slik det har blitt tolket internrettslig i enkelte common law-land, men at det tolkes i lys av bestemmelsens formål om å unngå dobbeltbeskatning og hindre skatteunndragelse.¹⁰⁶ OECD har forsøkt å gjøre begrepet virkelig rettighetshaver til et internasjonalt begrep, fremfor et nasjonalt. Hvorvidt denne ytterligere presiseringen bidrar til å redusere usikkerheten knyttet til begrepets innhold, er fremdeles for tidlig å si. På generelt grunnlag kan man spørre seg om det å gjøre et begrep internasjonalt, med det formål at de nasjonale domstolene nå skal foreta en mer autonom tolkning, i realiteten har noen effekt. Praksis rundt tolkningen av traktater viser at selv tolkningen av etablerte internasjonale begreper har ført til forskjellige resultater de i ulike jurisdiksjonene.

Det er fremdeles noen eldre norske skatteavtaler som ikke inneholder begrepet "virkelig rettighetshaver", men det er antatt at begrepet likevel innfortolkes i den bestemte artikkel. Bakgrunnen for dette er at hensikten med å innta krav om virkelig rettighetshaver ikke var ment å medføre noen endring av royaltybegrepet, snarere en presisering av det allerede eksisterende begrepet.¹⁰⁷

Bestemmelsen om virkelig rettighetshaver har vist seg vanskelig å anvende i praksis, men innføringen av begrepet i skatteavtalene åpner i det minste for at skattemyndighetene kan anvende omgåelsesnormer også på dette området.¹⁰⁸

3.9 Unntak for fast driftssted

Hovedreglene i skatteavtalene er at kildestaten har begrenset, eller ingen mulighet overhodet, til å beskatte inntekt som klassifiseres som royalties. I artikkel 12 (3) i OECDs mønsteravtale er det imidlertid gjort et unntak for de tilfeller der inntekten er knyttet til mottakers faste driftssted i landet. Har mottaker fast driftssted vil kildestaten ha den primære beskatningsretten.

¹⁰⁶ OECD kommentar til art 12.(2)

¹⁰⁷ OECD kommentar til art. 12. (4)

¹⁰⁸ NOU 2009: 4 s. 53

Dette er en praktisk viktig regel for de landene som ikke har internrettslig hjemmel for å illegge kildeskatt på royalty. For Norges vedkommende medfører dette at royaltyinntekter opptjent av utenlandske skattytere, som allokteres til et fast driftssted i Norge kan skattlegges med hjemmel i skatteloven § 2-3 1. ledd bokstav b.

3.10 Leasing

Et stadig tilbakevendende spørsmål er hvordan man skal klassifisere inntekt fra leasingavtaler.¹⁰⁹ I OECDs mønsteravtale fra 1977, inneholdt royaltybegrepet formuleringen; *"bruken, eller retten til å bruke, industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr"*. Dette innebar at vederlag for leasingavtaler, av enten industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr, ble ansett som royalty, til forskjell fra salg av slikt utstyr som utgangspunkt falt under artikkel 7 eller artikkel 13.

I OECDs leasing rapport fra 1983¹¹⁰ ble det foreslått å gå bort fra denne løsningen. En av årsakene var at formuleringen gjorde grensedragningen mellom inntekter som måtte klassifiseres som royalty og andre inntekter i mange tilfeller var uklar. En annen årsak er at utleier ofte har lave marginer på leasingavtalene. Dette innebærer at kildeskatt, som er en skatt på brutto omsetning, i mange tilfeller vil lede til overbeskatning av utleier.¹¹¹ Dette medførte at OECD fjernet formuleringen: *"bruken, eller retten til å bruke, industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr"* fra royaltydefinisjonen ved revisjonen av mønsteravtalen i 1992. Bakgrunnen for at for at royaltybegrepet ble innskrenket var for å unngå at vederlag for leasingavtaler ble omfattet av royaltydefinisjonen. Komiteen mente at vederlag for leasing av slikt utstyr ikke skulle anses som royalty, da bestemmelsen var ment å gjelde for utnyttelsen av immaterielle rettigheter. Inntekter fra leasing skulle heller klassifiseres som virksomhetsinntekter.

Selv etter endringen i OECDs mønsteravtale eksisterer det i dag 48 norske skatteavtaler hvor royaltydefinisjonen fremdeles omfatter bruken eller retten til å bruke slikt utstyr. 22 av disse skatteavtalene trådte sågar i kraft etter revisjonen av mønsteravtalen i 1992.¹¹² Dette innebærer at klassifiseringen av leasingavtaler fremdeles er aktuelt ved flere norske skatteavtaler.

Enkelte OECD land har også valgt å reservere seg fra en definisjon som ikke inneholder bruken eller retten til å bruke industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr. Enten ved at statene

¹⁰⁹ International taxation of cross-border leasing income (2004) s. 135

¹¹⁰ The Taxation of Income derived from the Leasing of Industrial, Commercial or Scientific Equipment (1983)

¹¹¹ Vogel m.fl. (1997) art. 12 pkt. 47a

¹¹² Jf. Vedlegg 2

har forbeholdt seg retten til å fortsette å bruke den opprinnelige royaltydefinisjonen fra mønsteravtalen fra 1977¹¹³, eller ved at de har forbeholdt seg retten til å inkludere leasing av slikt utstyr i royaltydefinisjonen på tross av at setningen er fjernet fra OECD mønsteret¹¹⁴.

4 Royaltybegrepet i FNs modellavtale

4.1 FNs definisjon av royalty

Definisjonen av royalty finnes i FNs modellavtale art. 12 (3). Definisjonen er i stor grad bygget på definisjonen i OECDs mønsteravtale. Kommentarene til FNs modellavtale henviser også hyppig til OECDs kommentarutgave. Definisjonen er imidlertid utvidet ved at den i tillegg omfatter bruken, eller retten til å bruke, filmer eller bånd for radio- og fjernsynsutsendelse, samt bruken, eller retten til å bruke, industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr;

*"The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copy- right of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broadcasting, any patent, trademark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment or for information concerning industrial, commercial or scientific experience."*¹¹⁵

4.2 Filmer og bånd

Kommentarene til FNs modellavtale sier ikke noe om begrunnelsen for å utvide OECDs definisjon av royaltybegrepet til også å omfatte filmer og bånd for radio- og fjernsynsutsendelse. I realiteten innebærer den utvidende ordlyden likevel ikke at begrepet skal tolkes videre i FN-avtalen. At definisjonen inkluderer filmer eller bånd for radio- og fjernsynsutsendelse må snarere ses på som en presisering av begrepet "kinematografiske filmer" i OECDs artikkel 12.

4.3 Industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr

4.3.1 Leasingavtaler

FNs definisjon av royaltybegrepet inneholder "*bruken, eller retten til å bruke, industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr*". Tolkningen av begrepet har reist noen spørsmål som ikke lett har latt seg løse i praksis, hvor særlig klassifiseringen av vederlag for leasingavtaler har vært gjenstand for diskusjon. Utvidelsen av royaltybegrepet har stor praktisk betydning for

¹¹³ Canada, Chile, Tsjekkia, Ungarn, Korea og Slovakia

¹¹⁴ Hellas, Italia og Mexico

¹¹⁵ FN art. 12 (3)

kildestatene, da den innebærer at kildestatens beskatningsrett utvides til å omfatte en rekke avtaler om leie av industrielt, kommersielt og vitenskapelig utstyr.

Som nevnt under pkt. 3.10 ble royaltydefinisjonen i OECDs mønsteravtale innskrenket ved at bruken, eller retten til å bruke industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr ble fjernet. Årsaken var at man ønsket at inntekt fra leasing av slikt utstyr ikke skulle klassifiseres som royalty. Endringen har likevel ikke betydning for eksisterende skatteavtaler som bygger på den eldre versjon av OECDs mønsteravtale.

I kommentarene til FNs modellavtale er det uttalt at det har vært vurdert å fjerne setningen fra artikkel 12 (3). Årsaken til at royaltybegrepet ikke ble innskrenket er ikke eksplisitt nevnt i kommentarene, og det er heller ingen begrunnelse i som sier noe om hvorfor setningen har blitt stående. En gjennomgang av norske skatteavtaler viser at 47 skatteavtaler inneholder begrepet "bruken, eller retten til å bruke, industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr".

Ved vurderingen av om vederlag for leasing skal omfattes av royaltybegrepet må det skilles mellom to typer leasing; operasjonell og finansiell leasing. For skatteavtaler som inneholder begrepet "bruk, eller retten til å bruke, industrielt, kommersielt eller teknisk utstyr" i royaltydefinisjonen, er utgangspunktet at vederlag for operasjonell leasing betraktes som royaltyinntekter.¹¹⁶ Bakgrunnen for dette er at det ved operasjonell leasing er utleieren som har den finansielle risikoen. Som pekt på tidligere er det i hovedsak skatteavtaler som er bygget på prinsippene til FN-avtalen som inneholder denne definisjonen. Dersom skatteavtalen ikke inneholder den utvidede royaltydefinisjonen er hovedregelen at inntekter fra leasingavtaler anses som fortjeneste for forretningsvirksomhet etter artikkel 7.

Hvorvidt vederlag for finansiell leasing er omfattet av royaltybegrepet eller om det skal behandles som renter eller virksomhetsinntekter er imidlertid diskutabelt.¹¹⁷ I motsetning til operasjonell leasing er det leasingtakeren som bærer den finansielle risikoen ved finansiell leasing. Avtaler om finansiell leasing gir i praksis leaseren muligheten til å finansiere eiendelen uten at man nødvendigvis behøver å kjøpe den. I skatteavtaler hvor royaltybegrepet inneholder bruken, eller retten til å bruke, industriell, kommersielt eller vitenskapelig utstyr er det avgjørende spørsmålet om hvorvidt vederlaget for finansiell leasingen kan klassifiseres som godtgjørelse for retten til å bruke eller for retten til å erverve utstyret. Dersom man etter en konkret vurdering av leasingavtalen kommer frem til at betalingen er å anse som betaling for retten til å erverve utstyret, vil ikke leasingavtalen være omfattet av royaltybegrepet.

¹¹⁶ International taxation of cross-border leasing income (2004) s. 137

¹¹⁷ Internasjonal inntektsskatterett (2008) s. 231

Det har tidligere vært omstridt om leasing av containere er omfattet av begrepet, og dette er noe av grunnen til at begrepet "*bruken, eller retten til å bruke, industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr*" ble fjernet fra OECDs definisjon. Enkelte OECD-land, herunder Spania, har imidlertid forbeholdt seg retten til å inkludere leasing av industrielt, kommersielt og vitenskapelig utstyr, og containere, i royalty definisjonen. Dette har gjort utslag i at royaltybegrepet i Norges skatteavtale med Spania omfatter leasing av containere. Det bør likevel nevnes at inntekt fra leie av containere i internasjonal fart, eksplisitt er unntatt fra kildeskatt i skatteavtalen mellom Norge og Spania.¹¹⁸

4.3.2 Bare-boat chartering

Som vist til i forrige avsnitt er leasing av utstyr omfattet av royaltybegrepet i skatteavtaler som inkluderer bruken, eller retten til å bruke, industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr. Et spørsmål som da oppstår er hvorvidt bare-boat chartering omfattes av begrepet. Bare-boat chartering innebærer at man kun leier skipet, uten mannskap, og leaseren er selv ansvarlig for vedlikehold av skipet under leieperioden. Avtaler om bare-boat chartering av skip har dermed klare likhetstegn med finansiell leasing, og det avgjørende må være om den som chartrer skipet erverver retten til skipet gjennom avtalen om bare-boat chartering.

I avgjørelsen *West Asia Maritime Ltd. V. DiT* fra 2006 kom den indiske skattedomstolen frem til at inntekt fra bare-boat chartering måtte klassifiseres som royalties. I den nevnte saken var det tale om en bare-boat charter cum demise, hvor leaseren ble eier av skipet mot en gitt sum ved avtalens utløp. Demise chartering er vanligvis lange leieavtaler som strekker seg over flere år, og det er ikke uvanlig at det er skipsverftet som er utleieren. Demise chartering har dermed klare likhetstegn med kjøp på avbetaling. Domstolen kom frem til at skip faller under begrepet "utstyr" i skatteavtalens artikkel 12 og vederlaget ble betalt for bruken, eller retten til å bruke, utstyret. Det avgjørende for domstolen var at selskapet som leaset skipet ikke kunne anses for å være eier av skipet før den siste betalingen fant sted etter avtalens utløp. Dommen illustrerer videre grensedragningen mellom finansiell og operasjonell leasing, idet den går inn i kontrakten og ser på hvem som har det reelle eierforholdet til skipet i henhold til kontrakten.

Avgjørelsen i *West Asia Maritime*-saken er imidlertid oppsiktsvekkende dersom det legges til grunn at demise chartering de facto er en form for avbetalingskjøp. Dersom selskapet kjøper skipet gjennom en avtale demise chartering, vil det være naturlig å klassifisere vederlaget inntekt for salg av skipet, ikke for bruken, eller retten til å bruke det.

¹¹⁸ Skatteavtalen med Spania art. 12 (2)

Indisk Høyesterett stadfestet at godtgjørelse for bare-boat chartering cum demise var royalties og slo videre fast at også time chartering av skip faller inn under royaltybegrepet i en dom avsagt i 2013.¹¹⁹ At domstolen slo fast at vederlaget for time chartering må klassifiseres som royalties, er langt mindre oppsiktsvekkende. Time chartering er ofte kortere leieforhold enn demise chartering, og skipets juridiske eier beholder stort sett ansvaret for vedlikehold av skipet i leieperioden. Time chartering kan således betraktes som en form for operasjonell leasing.

Spørsmålet om klassifiseringen av inntekter fra bare-boat chartering var også oppe for australske domstoler i saken *McDermott Industries (AUST) Pty Ltd v. Federal Commissioner of Taxation*¹²⁰. McDermott Industries hadde inngått en avtale om bare-boat chartering av lektere fra et selskap registrert i Singapore, for bruk i australsk territorialfarvann. I skatteavtalen mellom Australia og Singapore var bruken, eller retten til å bruke, industrielt, og kommersielt utstyr omfattet av royaltybegrepet. Domstolen påpekte at det var klart at bare-boat chartering var omfattet av royaltybegrepet i skatteavtalen, og slo dermed fast at vederlaget for leasingavtalen måtte klassifiseres som royalty. Selskapet fra Singapore ble imidlertid ansett for å ha fast driftssted i Australia, gjennom leasingvirksomheten, og all inntekt ble skattlagt i Australia.

Enkelte norske skatteavtaler har egne bestemmelser som får anvendelse på virksomheter utenfor kysten, hvor vederlaget for enkelte leasingavtaler vil være omfattet. Felles for de to indiske avgjørelsene var at skipene som ble chartret ikke var i internasjonal trafikk, og dette var årsaken til at bestemmelsen om royalty kom til anvendelse. Hvorvidt domstolen ville kommet til at vederlaget for leasingavtalen må anses som royalty dersom skipene hadde operert i internasjonalt farvann, eller om det måtte klassifiseres som inntekt fra aktivitet utenfor kysten, vil antakelig bero på de aktuelle indiske skatteavtalene.

Norges skatteavtale med Argentina inneholder en egen artikkel om virksomhet utenfor kysten¹²¹, og det er nevnt i merknadene til artikkelen at bestemmelsen får anvendelse uavhengig av om inntekter fra slik virksomhet er omfattet av andre artikler i skatteavtalen. Dette betyr at inntekt som vanligvis vil vært karakterisert som royalty i andre skatteavtaler, vil kunne bli klassifisert som inntekt fra virksomheten utenfor kysten etter artikkel 21 i skatteavtalen mellom Norge og Argentina. I den norske skatteavtalen med Argentina er det eksplisitt nevnt at bare-boat chartering av boreutstyr og tilsvarende utstyr ikke er omfattet av artikkelen om royalty, men må betraktes som inntekt fra aktiviteter utenfor kysten etter artikkel 21 (3):

¹¹⁹ Kombinert avgjørelse for Poompuhar Shipping Corporation Ltd., og West Asia Maritime Ltd i TS-528-HC-2013

¹²⁰ *McDermott Industries (Aust.) Pty. Ltd. v. Commissioner of Taxation* 2005 ATC 4398

¹²¹ Norges skatteavtale med Argentina art. 21

"The term «activities» in paragraph 2 shall be deemed to include the bare-boat leasing of drilling rigs or similar equipment."

Skatteavtalen innebærer ingen nærmere regulering av om bare-boat chartring av annet utstyr enn det som er nevnt i artikkel 21 normalt vil være omfattet av royaltybegrepet. I merknadene til artikkel 12 i skatteavtalen med Argentina påpekes det likevel at royaltybegrepet bevisst er utvidet fra OECD-mønsteret ved at rene leasingavtaler vil være omfattet av royaltybegrepet, ved å innta godtgjørelse for bruken, eller retten til å bruke, industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr i bestemmelsen. Hva som menes med "rene leasingavtaler" er ikke klart, og det er usikkert om det her siktes til både avtaler om finansiell og operasjonell leasing. I sammenheng med kommentarene til FNs modellavtale er det likevel grunn til å tro at "*rene leasingavtaler*" kun omfatter de tilfellene hvor vederlaget som ytes må anses som vederlag for bruken av gjenstanden, og ikke for de tilfellene hvor avtalen resulterer i at leaseren blir eier ved leasingavtalens utløp. Dersom denne forståelsen legges til grunn, vil inntekter fra bare-boat chartring, og time chartring, bli klassifisert som royalties i skatteavtalen mellom Norge og Argentina, i motsetning til inntekter fra ordinær bare-boat chartring cum demise normalt som vil falle utenfor skatteavtalens definisjon av royaltybegrepet. Det må likevel presiseres at det er leasingavtalens faktiske innhold som er avgjørende, ikke hvorvidt partene karakteriserer avtalen som henholdsvis time charter, bare-boat charter eller demise charter.

Problemstillingen knyttet til klassifisering av inntekter fra bare-boat chartring kommenteres også i Norges skatteavtale med Tsjekkia. Royaltydefinisjonen bygger på FN-prinsippet, og utgangspunktet må således være at inntekter fra bare-boat chartring normalt må klassifiseres som royalty. Her uttales det likevel at inntekter fra bare-boat chartring skal klassifiseres som inntekt fra skipsfart, luftart og containere etter artikkel 8 (2):

*"Uansett bestemmelsene i artikkel 12, skal uttrykket «fortjeneste ved driften av skip eller luftfartøy i internasjonal fart» i denne artikkel også omfatte fortjeneste oppebåret ved utleie av skip eller luftfartøy som leies ut på hel (tids- eller farts-) basis, og inkluderer fortjeneste oppebåret ved utleie av skip eller luftfartøy på bareboat basis, men bare hvis slik utleievirksomhet utøvet av en person bosatt i en kontraherende stat står i sammenheng med den aktivitet som omhandles i punkt 1."*¹²²

Bestemmelsen innebærer at alle former for chartring av skip omfattes av artikkel 8. Skatteavtalen mellom Norge og Tsjekkia åpner for at kildestaten kan beskatte royalties etter artikkel 12, mens inntekter fra skipsfart etter artikkel 8 kun skattlegges i hjemstaten.

¹²² Norges skatteavtale med Tsjekkia art. 8 (2)

Klassifiseringen av vederlag for chartering av skip som inntekt fra skipsfart er således en viktig innskrenkning av kildestatens beskatningsrett.

Den norske skatteavtalen med Spania har valgt en annen løsning, hvor den inkluderer bare-boat chartering i royaltybegrepet, men samtidig slår fast at inntekter fra bare-boat chartering i internasjonal fart, kun kan skattlegges i staten hvor mottakeren er hjemmehørende:

*"Royalties mottatt for bruken av, eller retten til å bruke, skip eller luftfartøy på bare-boat basis, eller containere, i internasjonal fart, skal imidlertid bare kunne skattlegges i den kontraherende stat der mottakeren er bosatt."*¹²³

Årsaken til at inntekter fra de nevnte leasingavtalene ikke skal ilegges kildeskatt er ikke nærmere kommentert i merknadene til skatteavtalen, og tilsvarende bestemmelse er heller ikke inntatt i skatteavtalene mellom Spania og andre nordiske land.

4.4 Tekniske tjenester

En rekke skatteavtaler som Norge har inngått inneholder begrepet tekniske tjenester. Denne definisjonen avviker fra royaltydefinisjonene til OECD og FN. Den utvidede definisjonen er imidlertid brukt relativt hyppig i skatteavtaler som bygger på FNs modellavtale. Hva som er omfattet av begrepet tekniske tjenester varierer i de ulike skatteavtalene. Utgangspunktet for de skatteavtaler hvor begrepet tekniske tjenester ikke er nærmere definert, er at det er de tilfeller hvor spesielle ferdigheter eller kunnskaper knyttet til et teknisk område er nødvendig for å yte en slik tjeneste, som er omfattet av begrepet. Teknikker knyttet til vitenskap eller håndverk vil normalt kreve helt spesielle ferdigheter eller kunnskap og være omfattet av begrepet. Kunnskap som er ervervet på områder som menneskelig vitenskap og kunst vil derimot falle utenfor begrepet.¹²⁴

Skatteavtalen mellom India og Norge er en av skatteavtalene hvor godtgjørelse for tekniske tjenester er omfattet av royaltybegrepet. Indiske domstoler har flere ganger tatt stilling til hvordan begrepet tekniske tjenester skal tolkes i skatteavtalene. I *Decca Survey Overseas Ltd. v. ITO* avsagt 18. mars 2004, pekte domstolen på at skatteavtalen mellom Australia og India ikke hadde noen definisjon av ordet teknisk, og man måtte da gå til ordbokens definisjon av teknisk. For at det skal skulle være tale om en teknisk tjeneste, måtte det tekniske aspektet være det overveiende elementet i tjenesten. I denne saken var det utøvelsen av personlige egenskaper som var fremtredende, og det tekniske aspektet kom i bakgrunnen. Retten kom da frem til at

¹²³ Norges skatteavtale med Spania art. 12 (2) annet ledd.

¹²⁴ Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-commerce (2001) s. 14

man var utenfor skatteavtalens definisjon av tekniske tjenester, og at inntektene således måtte klassifiseres som virksomhetsinntekter.

At det tekniske aspektet ved tjenesten må være fremtredende, medfører likevel ikke at en tjeneste som kun utføres maskinelt er omfattet av begrepet tekniske tjenester ifølge *Siemens Ltd. v. CIT* avsagt 12. februar 2013. I denne saken utførte et indisk selskap automatiske produkttester i et laboratorium på vegne av Siemens som var hjemmehørende i Tyskland. Skatteavtalen mellom India og Tyskland definerer tekniske tjenester som "*vederlag for tjenester av administrativ, teknisk eller konsulentmessig art, herunder tjenesteytelser fra teknisk eller annet personell*".¹²⁵ Her kom domstolen frem til at begrepet tekniske tjenester ikke kunne tolkes isolert, da det står mellom ordene "administrativ" og "konsulentmessig". Disse tre ordene måtte således ses i sammenheng. Uttrykkene "administrativ" og "konsulentmessig" er henvisning til menneskelig involvering. På denne bakgrunnen kom domstolen frem til at godtgjørelsen ikke kunne klassifiseres som inntekt fra en teknisk tjeneste. For at det skal være tale om godtgjørelse for en teknisk tjeneste er det dermed ikke tilstrekkelig at maskiner eller utstyr er stilt til disposisjon, men tjeneste må inneholde en viss menneskelig involvering.

Den norske skatteavtalen med India inneholder samme definisjon av tekniske tjenester som avtalen mellom India og Tyskland. Hva skatteavtalen mener med administrative og konsulentmessige tjenester gis det ingen veiledning på. Et spørsmål som da oppstår er om tjenester som kun inneholder administrative eller konsulentmessige elementer omfattes. En slik tolkning vil i så fall medføre en utvidelse av know-how begrepet, som ikke omfatter rene konsulenttjenester. Legger man til grunn uttalelsene fra *Siemens Ltd. V CIT* må ordene som nevnt leses i sammenheng. Dette vil i så fall medføre at administrative og konsulentmessige tjenester kun er omfattet av royaltybegrepet der hvor de utøves som en del av en teknisk tjeneste. Denne tolkningen fremstår også som rimelig, da setningen er ment som en presisering av begrepet tekniske tjenester. Hensikten kan neppe være å utvide know-how begrepet. Dersom det legges til grunn at ordene må leses i sammenheng, vil man likevel kunne støte på utfordringer knyttet til sammensatte kontrakter. Dersom det tekniske aspektet utgjør den vesentlige delen av kontrakten, må vederlaget som ytes i sin helhet klassifiseres som royalty. Innebærer kontrakten en større del av ordinært arbeid knyttet til administrative og konsulentmessige oppgaver, vil det være nødvendig å splitte kontrakten opp i ulike deler for å foreta en korrekt klassifisering av vederlaget.

I merknaden til skatteavtalen mellom Norge og India står det videre at godtgjørelse for tekniske tjenester må forstås slik at det omfatter tjenester som ikke går under artikkel 5 punkt b om fast

¹²⁵ Skatteavtalen med India art. 12 (3) bokstav b

driftssted på grunn av oppdragets varighet eller på grunn av at oppdraget ikke utføres i kildestaten.¹²⁶ Henvisningen må forstås slik at det er tale om en presisering av at bestemmelsen om royalties ikke kommer til anvendelsen når mottakeren har fast driftssted i kildestaten.

I avgjørelsen *Aktieselskabet Dampskibsselskabet Svendborg v. ADIT*¹²⁷ kom domstolen med en prinsipiell betraktning av hva som ligger i begrepet tekniske tjenester. Her ble det uttalt at nesten alle aspekter ved det moderne liv innebærer en utnyttelse av en viss teknisk art. Enhver tjeneste som ytes ved hjelp av en teknisk oppfinnelse vil likevel ikke konstituere royalty. Som eksempler nevnes de tilfeller hvor en passasjer setter seg inn i en taxi. Bilen er et resultat av teknisk og vitenskapelig utvikling. Sjøføren som leder bilen frem til bestemmelsesstedet, kan ikke anses som leverandør av en teknisk tjeneste. Det kan ikke vurderes slik at kjøperen av tjenesten inngår en avtale om en teknisk tjeneste. Kjøperen er ikke opptatt av kompleksiteten ved den tekniske tjeneste, kun det å bli transportert til riktig sted, og vederlaget kan dermed ikke anses som vederlag for en teknisk tjeneste.

Skatteavtalen mellom Norge og Venezuela inneholder en annen definisjon av begrepet tekniske tjenester. Her defineres tekniske tjenester som enhver betaling for bruken eller retten til å bruke: "*enhver teknisk kunnskap, erfaring, know-how, eller prosess, eller utvikling og overføring av teknisk plan eller teknisk design*".¹²⁸ Definisjonens språklige utforminger er snevrere enn i den norske skatteavtalen med India ved at administrative og konsulentmessige tjenester ikke er omfattet av royaltybegrepet. Hvorvidt dette medfører at begrepet i seg selv må tolkes snevrere er likevel usikkert, i hvert fall om man legger tolkningen fra *Siemens Ltd. v CIT* til grunn, hvor de ble uttalt at administrative og konsulentmessige tjenester kun er inntatt i royaltydefinisjonen for å presisere begrepets innhold.

I vurderingen av om en teknisk plan eller et teknisk design er omfattet av royaltybegrepet, må det foretas en avgrensning mot arbeidet med å utarbeide en teknisk plan eller et teknisk design. Overføringen av en allerede eksisterende teknisk plan er omfattet, i motsetning til godtgjørelse for arbeid med utviklingen vil falle under artikkel 7 om virksomhetsinntekter.¹²⁹ Dette gjelder uavhengig av om utvikleren av planen eller designet beholder alle rettighetene til produktet. Skillet mellom overføring og utarbeidelse av en teknisk plan eller design er ikke alltid lett å trekke. Vederlaget for overføring av en eksisterende plan med moderate endringer, må antakelig klassifiseres som royalties. Hvor store modifikasjoner som skal til for at man er utenfor begrepet rekkevidde, må avgjøres i det konkrete tilfellet.

¹²⁶ Prop. 140 S (2010-2011) s. 4

¹²⁷ *Aktieselskabet Dampskibsselskabet Svendborg v. ADIT (IT)* (2013) 140 ITD 515 (Mum.) (Trib.)

¹²⁸ Norges skatteavtale med Venezuela art. 12 (3)

¹²⁹ OECD kommentar til art. 12 (2) 9.2

I skatteavtalene hvor royaltybegrepet ikke omfatter tekniske tjenester, vil inntektene normalt bli karakterisert som virksomhetsinntekter etter artikkel 7.

5 Kildeskatt

5.1 Beskatningsrett etter mønsteravtalene

Etter mønsteravtalen artikkel 12 (1) er det kun staten hvor mottakeren av royaltyinntekter er bosatt, som kan skattlegge inntekten. Dette gjelder også i de tilfeller hvor kildestaten har hjemmel for å skattlegge inntekt klassifisert som royalty i intern rett. Bakgrunnen for valget av beskatningsrett er at OECD er et samarbeidsforum for industriland i saker som gjelder økonomiske og sosiale spørsmål.¹³⁰ Dette innebærer at mønsteravtalen først og fremst er myntet avtaler mellom industriland. Kapitaleksporterende land er ofte tjent med at landet hvor kapitalen eksporteres til ikke har kildeskatt på royalties. På denne måten vil inntekten være unntatt fra beskatningen i landet hvor den opptjenes, og tilfalle kildestaten i sin helhet. Siden de fleste OECD-landene er kapitaleksporterende, er dette bakgrunnen for at denne løsningen er valgt i OECDs modellavtale.

Norge har inngått skatteavtale med alle de 33 andre medlemslandene i OECD. Det er likevel hele 17 av de 33 skatteavtalene som åpner for kildeskatt på royalties.¹³¹ Eksempler på land Norge har skatteavtaler med som bygger på OECDs mønster for skattlegging av royalties er blant annet Tyskland, Sveits, Frankrike og Storbritannia.

I skatteavtaler som bygger på OECDs beskatningsmodell, har norske myndigheter mulighet til å skattlegge royaltyinntekter norsk skattyter opptjener i utlandet, jf. globalinntektsprinsippet. Siden kildestaten har frasagt seg retten til å skattlegge inntekt som klassifiseres som royalty etter skatteavtalen, vil det heller ikke føre til at skattyter dobbeltbeskattes.

De norske skatteavtalene som bygger på prinsippene fra FNs modellavtale om delt beskatningsrett for royaltyinntekter, åpner for at også kildeskatten kan skattlegge inntektene. Siden Norge har ikke internrettslig hjemmel til skattlegge royalties utenlandske skattytere har opptjent i Norge, vil disse bestemmelsene først og fremst ha betydning for staten Norge har inngått skatteavtale med. Bakgrunnen for dette er at skatteavtaler ikke gir Norske myndigheter hjemmel for å skattlegge inntekt.

I samtlige av de norske skatteavtalene som åpner for kildebeskatning er det satt en øvre grense for omfanget av kildestatens beskatningsrett, men grensen varierer betydelig i de ulike avtalene.

¹³⁰ Kort om OECD (2008)

¹³¹ Jf. Vedlegg 1

I de landene hvor kildestatene har internrettslig hjemmel for å skattlegge royalties, vil skatteavtalens skattesats på royalties sette en skranke for omfanget av skattleggingen. Et eksempel på delte beskatningsrett finner vi i skatteavtalen med India. I første avsnitt slås det fast at staten hvor personen er bosatt kan skattlegge inntekt som stammer fra royalties. I annet avsnitt slås det videre fast at også den kontraherende stat, hvor inntekten stammer fra, kan skattlegge deler av inntekten. I den aktuelle skatteavtalen med India er kildestatens beskatningsrett oppad begrenset til 10 %:

1. *"Royalties or fees for technical services arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.*
2. *However, such royalties or fees for technical services may also be taxed in the Contracting State in which they arise, and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the royalties or fees for technical services is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the royalties or fees for technical services."*¹³²

Denne språklige utformingen av delt beskatningsrett går igjen i flere norske skatteavtaler. Det er likevel ikke uvanlig at skattesatsen varierer for de ulike immaterielle eiendeler. Eksempler på land Norge har inngått skatteavtaler med, hvor det er delt beskatningsrett for royalties er: Singapore, Kina, India, Japan, Spania, Italia, Portugal og Polen. Satsen på kildeskatt varierer, hvor den høyeste tillatte kildeskatten er 25 % i to norske skatteavtaler.¹³³

Hvorvidt vederlaget som ytes klassifiseres som royalty eller andre inntekter, kan ha store skattemessige konsekvenser for kildestaten i de skatteavtalene som åpner for kildebeskatning for royalties. Dersom godtgjørelsen anses som royalty, har kildeskatten beskatningsrett. Klassifiseres den som virksomhetsinntekter, vil ikke inntekten være gjenstand for kildeskatt, i det hjemstaten har eksklusiv beskatningsrett.

Etter hvert som stadig nye tjenester kan leveres elektronisk, uten fysisk tilstedeværelse i et land, kan dette medføre en betydelig reduksjon skatteinntektene for enkelte kildestater. Dette vil gjelde for de tilfellene hvor vederlaget ikke kan klassifiseres som royalty, men som virksomhetsinntekter. I OECDs BEPS-rapport som ble fremlagt i september 2014¹³⁴ ble det blant annet pekt på at dagens regler om tilstedeværelse som krav for skatteplikt, i form av fast

¹³² Skatteavtalen mellom Norge og India

¹³³ Norges skatteavtale med Brasil og Norges skatteavtale med Filippinene

¹³⁴ BEPS Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2014) s. 128

driftssted, må vurderes annerledes enn slik det gjøres i dag. Begrunnelsen for dette er et ønske om at den som utøver digital virksomhet skal bli skattepliktig i flere av landene de omsetter i.

Kildebeskatning av royalties anses som en effektiv måte å inndrive skatter på for kildestaten, særlig fordi kildeskatten er en bruttoskatt. Årsaken til delt beskatningsrett er i stor grad politisk motivert. Den delte beskatningsretten etter FNs modellavtale er et utslag av et ønske om å fordele skattene og sikre skatteprovenyet til utviklingsland. For et land som importerer mer kapital enn det eksporterer, vil det være fordelaktig med delt beskatningsrett på royalties.

Som gjennomgangen av de norske skatteavtalene viser, hvor flertallet av skatteavtalene gir avtalestatene rett til å ilegge kildeskatt på royalties, må det antas at norske myndigheter ikke prioriterer å unngå kildeskatt ved forhandlingen av skatteavtaler. Samtaler med Finansdepartementet bekreftet også denne antakelsen. Årsaken til at det ikke er funnet nødvendig å redusere eller fjerne kildeskatt etter skatteavtalene er uvisst, men man må legge til grunn at kapitaleksporterende stater er best tjent med at skatteavtalene ikke åpner for kildeskatt. Dette er også bakgrunnen for at OECD, hvor medlemsstatene i hovedsak er kapitaleksporterende land, ikke har åpnet for kildeskatt i sin mønsteravtale.

For en stat som eksporterer mer kapital enn den importerer, innebærer kildeskatten en svekkelse av skatteprovenyet. I skatteavtaler som åpner for delt skattlegging av royalty, begrenses norske myndigheters beskatningsadgang etter globalinntektsprinsippet for inntekt opptjent av norske skattytere i utlandet. For å hindre at skattyter dobbeltbeskattes, kan norske skattemyndigheter kun skattlegge den del av inntekten som ikke er beskattet i utlandet. Siden norske myndigheters beskatningsrett begrenses av kildestatens adgang til å skattlegge skattyter, innebærer dette en svekkelse av skatteprovenyet.

Når Norge eksporterer flere immaterielle eiendeler enn vi importerer, vil det fra et økonomisk perspektiv være naturlig og forsøke å unngå kildeskatt på royalties. Når Norge i tillegg mangler internrettslig hjemmel for skattlegging av royalties, vil dette være et sterkt incentiv for å forhandle frem skatteavtaler uten kildeskatt på royalties. På den annen side kan inngåelsen av skatteavtaler med kildeskatt begrunnes med et ønske om enn mer rettferdig fordeling av skatteinntekter. Dette er også FNs begrunnelse for kildestaten rett til å skattlegge royalties i FNs modellavtale.

5.2 Bør Norge innføre kildeskatt på royalties?

I tråd med et stadig økende fokus på internasjonale selskapers lave skattebetaling og aggressive skatteplanlegging, vil det være naturlig å se på konsekvensene av å innføre kildeskatt på royalties i Norge. Årsaken er at kildeskatt gjør det vanskeligere for selskapene og drive skatteplanlegging, da man er sikret at en del av selskapets brutto omsetning blir beskattet før

verdiene flyttes ut av landet. Siden kildeskatten er en bruttoskatt krever den lite administrasjon fra myndighetenes side. Kildeskatt anses derfor som en enkel og effektiv skattleggingsmetode.

Ved vurderingen av om man skal innføre kildeskatt er det tradisjonelt vært to motstridende hensyn som har gjort seg gjeldende, hensynet til kapitaleksportnøytralitet og hensynet til kapitalimportnøytralitet. Dersom satsen på kildeskatt varierer i ulike land, kan kildeskatt føre til at internasjonale selskaper velger investeringsland på bakgrunn av skattenivået i de ulike statene. Hensynet til kapitaleksportnøytralitet taler derfor for at man bør unngå kildeskatt. Fra hjemstatens perspektiv er denne løsningen den beste, da selskaper og personer som er hjemmehørende vil ha den samme skattesatsen uavhengig av hvilket land inntekten opptjenes.

Fra kildestatens perspektiv står hensynet til kapitalimportnøytralitet sterkere og det vil være ønskelig med samme skattlegging i kildestaten uavhengig av hvor skattyter er hjemmehørende. Uten kildeskatt vil det kunne oppstå tilfeller hvor utenlandske aktører, fra land med lavere skattesatser enn kildestaten, vil få bedre konkurransevilkår. Kildeskatt vil således medføre at selskaper som er hjemmehørende i andre stater ikke vil få konkurransefordeler. Hensynet til kapitalimportnøytralitet taler derfor for at alle aktører som operer i et land skal skattlegges etter kildestatens regler. En forutsetning for at kildeskatten fører til at utenlandske aktører operer på samme vilkår som lokale, er at den effektive skattesatsen på kildeskatt er lik landets selskapsskatt. I praksis vil dette vanskelig la seg gjøre da kildeskatten er en skatt på brutto omsetning.

Et resultat av at Norge ikke har kildeskatt på royalties er at Norge kan fremstå som et attraktivt gjennomstrømningsland for inntekter som klassifiseres som royaltyinntekter. Gjennom struktureringen av selskaper i forskjellige jurisdiksjoner kan man gjennom såkalt "treaty shopping" oppnå skattemessige fordeler som ikke er tilsiktet fra lovgivers side. Et spørsmål som reises er således om Norge, som et ledd i en felles kamp mot aggressiv skatteplanlegging, bør innføre kildeskatt på royalties.

Når Norge mangler internrettslig hjemmel for skattlegging av royalties, og samtidig åpner for kildebeskatning i flertallet av sine skatteavtaler, gir Norge avkall på skatteinntekter i "begge ender". Dette skjer ved at norske skattemyndigheter gir avkall på beskatning av inntekt oppbåret i Norge ved at det ikke er kildeskatt, og man i tillegg ikke har mulighet til å skattlegge inntekt som blir skattlagt i kildestaten i de skatteavtalene som åpner for kildebeskatning på royalties. Man kan da spørre seg hvorfor en slik løsning er valgt.

Hvorvidt innføringen av kildeskatt på royalties vil medføre økt skattebelastning for utenlandske selskaper beror på to forhold. Dersom satsen på kildeskatten er høyere enn selskapsskatten i landet hvor selskapet er hjemmehørende, vil dette medføre at den totale skattebelastningen for

selskapet øker. Selv hvor satsen for kildeskatt like høy, eller lavere, enn selskapsskatten i vedkommende stat, vil det likevel kunne medføre økt skattebelastning for selskaper som er hjemmehørende i stater som har skatteavtale med Norge. Bakgrunnen for dette er at kildeskatten er en bruttoskatt.

Dersom det innføres kildeskatt på royalties vil det kunne være mindre gunstig for utenlandske aktører å operere i Norge, dersom skatteavtalen med den respektive stat åpner for kildebeskatning av royalties. Et resultat er at Norge vil bli mindre gunstig som investeringsland, er at overføringen av kunnskap til Norge kan reduseres. Utenlandske selskaper bidrar til spredning av kunnskap og kompetanse til det norske næringslivet ved investeringer. Et spørsmål som da kan stilles; ønsker man økt tilføring av kunnskap og kompetanse på bekostning av lavere skatteinntekter?

I forbindelse med diskusjonen om hvorvidt det bør innføres kildeskatt på royalties for å sikre at internasjonale selskaper bidrar til det norske skatteprovenyet, er det grunn til å nevne at også selskaper uten fast driftssted er pliktige til å svare merverdiavgift i Norge. Fra 1. juli 2011 må norske forbrukere som kjøper elektroniske tjenester fra utlandet betale merverdiavgift for tjenestene. Bakgrunnen for innføringen av den såkalte e-momsen var å unngå en konkurransevidning i det norske markedet, hvor det kun var norske tilbydere som var underlagt merverdiavgift på elektroniske tjenester.¹³⁵ Dette innebærer at utenlandske aktører, uavhengig av om det er kildeskatt på royalt, vil bidra til å opprettholde det norske skatteprovenyet. I debatten om skattlegging av internasjonale selskaper kan det virke som om merverdiavgift, som er en indirekte skatt, ofte blir glemt. Merverdiavgiften er en betydelig inntektskilde og stod for 18 % av inntektene til den norske staten i 2013.¹³⁶ Når tjenester som tilbys norske forbrukere, fra leverandører utenfor det norske merverdiavgiftsområdet, belastes med 25 % merverdiavgift, bidrar også slike transaksjoner sterkt til å opprettholde det norske skatteprovenyet.

6 Oppsummering

Temaet for masteroppgaven var å belyse og gjennomgå innholdet i royaltybegrepet slik det er definert i norske skatteavtaler. Gjennomgangen av royaltybegrepet i kapittel tre og fire viser at begrepets rekkevidde varierer. I tillegg til de forskjellene som følger av OECDs mønsteravtale og FNs modellavtale, er også flere andre løsninger valgt. Bakgrunnen for at begrepets innhold varierer er at skatteavtalene er et resultat av forhandlinger mellom statene. Forskjellig syn på hva som bør omfattes av royaltybegrepet leder til ulike definisjoner.

¹³⁵ Finansdepartementet (2010)

¹³⁶ Finansdepartementet (2014)

Når royaltybegrepet er definert på en rekke ulike måter, kan man spørre seg om det likevel finnes en enhetlig forståelse av begrepet. Det må være klart at begrepets rekkevidde varierer, både på grunn av ulike definisjoner og ulik tolkning av begrepet i statenes interne domstoler. På et generelt grunnlag kan det likevel slås fast at kjernen i royaltybegrepet er det beløpet som betales for utnyttelsen av, hovedsakelig immaterielle rettigheter, men også enkelte løsøreobjekter i de skatteavtalene som bygger på FNs modellavtale omfattes. Ulike tolkninger fører til at det ikke alltid er lett for skattyter å vite hvor langt royaltybegrepet rekker i det konkrete tilfellet.

Når stadig større verdier er knyttet til immaterielle rettigheter kan man kanskje tenke seg kildestaten i noen grad foretar en utvidende tolkning av skatteavtalens definisjon av royalty for å sikre at større verdier skattlegges i kildestaten.¹³⁷ Gjennomgangen av rettspraksis knyttet til royalties kan imidlertid ikke klart konkludere i noen retning. Fra dette må det likevel tas en reservasjon for indisk rettspraksis. Indiske skattemyndigheter og domstoler har lenge fått kritikk for sin aggressive tolkning av royaltybegrepet.¹³⁸ De siste dommene kan imidlertid tyde på at indiske domstoler har moderert seg, blant annet ved endre sitt syn på klassifiseringen av vederlag for shrink-wrapped software.

På bakgrunn av at Norge ikke har internrettslig hjemmel for skattlegging av royalties, eksisterer det ingen norske rettsavgjørelser som positivt fastlegger innholdet av royaltybegrepet i norske skatteavtaler. Norske domstoler kan likevel avgrense begrepet negativt mot andre typer inntekter. Mangelen av norske rettsavgjørelser innebærer at man må se hen til andre lands tolkning for å klargjøre begrepet, som en relevant rettskilde ved tolkningen av skatteavtaler. De seneste årene har en klar overvekt av rettspraksis vedrørende royalty kommet fra indiske domstoler. Indiske domstolars tolkning av royaltybegrepet vil være relevant for tolkningen av skatteavtalen med India, men det er ikke gitt at andre nasjonale domstoler vil legge til grunn samme forståelse av royaltybegrepet.

At royaltybegrepet har ulik rekkevidde i de forskjellige skatteavtalene er spesielt tydelig ved klassifiseringen av inntekt som stammer fra programvare. Utviklingen av nye av metoder å tilby programvare på, gjennom blant annet nettskyer, skaper dertil nye problemstillinger. En del av uklarhetene som har oppstått, og som i fremtiden vil kunne oppstå, vil etter mitt syn kunne reduseres ved inkludere programvare i mønsteravtalens artikkel 12. OECD uttaler selv i kommentarene til mønsteravtalen at det etter internrettslige regler i noen land vil være problematisk å inkludere programvare i den nåværende royaltydefinisjonen. For de landene

¹³⁷ En forutsetning er at den aktuelle skatteavtalen åpner for kildebeskatning

¹³⁸ En kritikk, som om mulig, like mye har vært begrunnet i flere sprikende tolkninger av begrepet

hvor klassifiseringen av programvare byr på utfordringer i forhold til OECDs royaltybegrep, oppfordres statene til å innta programvare i skatteavtalens royaltydefinisjon.¹³⁹

Definisjonen av royalties i OECDs mønsteravtale har kun endret seg en gang siden 1977,¹⁴⁰ og man kan spørre seg om royaltydefinisjonen i art. 12 er moden for en modernisering. En uklar definisjon av royaltybegrepet vil kunne lede til dobbeltbeskatning av skattyter, slik man så i den ovennevnte Boulez-saken. Dette var tilfelle i den tidligere omtalte Boulez-avgjørelsen¹⁴¹, hvor både USA og Tyskland skattla Boulezs inntekter etter at landenes interne domstoler tolket royaltybegrepet ulikt. Hensynet til skattyters forutberegnelighet taler således for at rekkevidden av royaltybegrepet er klar for en evaluering. En klargjøring av begrepet vil likevel ikke løse alle problemer. Ved inngåelse av skatteavtaler står statene fritt til å benytte seg av OECDs mønsteravtale. Dersom royaltybegrepet favner for snevert etter en stats syn, vil staten antakelig forsøke å fremforhandle skatteavtaler med en bredere definisjon.

¹³⁹ OECD kommentar til art. 12 (13.1)

¹⁴⁰ Artikkel 12 i OECDs mønsteravtale ble sist endret i 1992

¹⁴¹ US: TC, 1984, Boulez v. Comissioner, 83 T.C 584 (1984)

Litteraturliste

Litteratur

- BAHR, Zimmer (2014) BAHHR, Zimmer, Fredrik, *Bedrift, Selskap og Skatt* 6 utg. Oslo, 2014
- Dahlberg (2012) Dahlberg, Mattias *Internationell Beskatning* 3 utg. Lund 2012
- Mehta (2004) Mehta, Amar. *International taxation of cross-border leasing income*, Amsterdam 2004
- Naas (2010) Henning Naas m. fl. *Norsk Internasjonal Skatterett* Oslo, 2010
- P du Toit (1999) Charl. P du Toit. *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties* Nederland, 1999
- Skaar (2006) Arvid Aage Skaar m. fl. *Norsk Skatteavtalerett* Oslo, 2006
- Vogel (1997) Vogel, Klaus m.fl. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (1997)* 3. utg. London 1997
- Zimmer (2009) Zimmer, Frederik. *Internasjonal Inntektsskatterett*. 4 utg. Oslo 2009
- Zimmer (2014) Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett* 7 utg. Oslo 2014

Artikler

- Bal (2014) Bal, Aleksandra. *The Sky's the Limit Cloud-Based Services in an International Perspective*. I: Bulletin for International Taxation September 2014 s. 515-521 (2014)
- Bobbet (2006) Bobbet, Catherine, og Jones, John Avery. *The Treaty Definition of Royalties*. I: Bulletin Tax Treaty Monitor, Januar 2006 s. 23 til 28. (2006)
- Douma (2008) Douma, S og Engelen, F. *The Legal Status of the OECD Commentaries, Vol. 1 Conflict of Norms*. I: In International Tax Law Series, s 251 til 272, (2008)

Heredia (2005)	Heredia, Alejandro Garcia. <i>Software Royalties in Tax Treaties: Should Copyright Rights Be Reconsidered in the OECD Commentary on Article 12?</i> I: Bulletin for International Taxation, 2005 vol. 59 nr. 6 (2005)
IDC, Gartner and KPMG (2013)	IDC, Gartner and KPMG. <i>A Cloud Computing Forecast Summary for 2013 - 2017 from IDC, Gartner and KPMG</i> , (2013)
Senter for IKT i utdanningen (2010)	Senter for IKT i utdanningen, <i>Bak skyen er himmelen alltid blå? Rapport fra senter for IKT utdanning</i> (2010)
Melsom (2000)	Melsom, Gjert. <i>Elektronisk handel og kildeskatt etter skatteavtalene – utenlandsk beskatning av norske leverandør</i> . I: Skatterett 2000 (18) s. 232-246
Prasad (2010)	Prasad, Ajay og Bhad, Rohit. <i>Domestic and International Tax Treatment of Royalties and Fees for Technical Services</i> , (2010)
World Trade Organization (2013)	World Trade Organization, <i>World Trade Organization International Trade Statistics 2013</i> , (2013)
Zimmer (2002)	Zimmer, Frederik. <i>Høyesterett som skatteavtaletolker</i> . I: Rettsteori og rettsliv –Festskrift til Carsten Smith til 70-årsdagen 13 juli 2002. s.939-956 (2002)
<u>Lover</u>	
1902	Almindelig borgerlig Straffelov (Straffeloven) av 22. mai 1902 nr. 10
1949	Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. (dobbeltbeskatningsavtaleloven) av 28. juli 1949 nr. 15
1999	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 28. mars 1999 nr. 14.
2009	Lov om kontroll med markedsføring og avtalevilkår mv. (Markedsføringsloven) av 9. januar 2009 nr. 2
2010	Lov om beskyttelse av varemerker (varemerkeloven) av 26. mars 2010 nr. 8

Høyesterettsdommer

Rt. 1994 s. 752

Rt. 2003 s. 504

Rt. 2004 s. 957

Rt. 2001 s. 512

Utenlandske rettsavgjørelser

<i>Aktieselskabet Dampskibsselskabet Svendborg v. ADIT (IT) (2013) 140 ITD 515 (Mum.) (Trib.)</i>	India
<i>CIT v. Samsung Electronics Co. Ltd. and Others (2009)</i>	India
<i>McDermott Industries (Aust.) Pty. Ltd. v. Commissioner of Taxation 2005 ATC 4398</i>	India
<i>Microsoft Corporation v. ADIT (2010)</i>	India
<i>Sergio Garcia v. Comm'r, 140 T.C. No. 6 (3/14/13)</i>	USA
<i>Siemens LTD v. CIT (2013) 30 taxmann.com 200 (Mum)</i>	India
<i>Sierra Club, Inc. v. Commissioner, 86 F.3d. 1526 (9th Cir. 1996)</i>	USA
<i>US: CC. 1957, Karrer v. United States, 152 F. Supp.66 (Ct Cl. 1957)</i>	USA
<i>US: TC, 1984, Boulez v. Commissioner, 83 T.C 584 (1984)</i>	USA
<i>Velcro Canada Inc. v. The Queen, 2012 TCC 57</i>	Canada

Tolkningsuttalelser/prinsipputtalelser

<i>Utv. 1971 s. 199</i>	Finansdepartementet
<i>Utv. 2000 s 1235</i>	Finansdepartementet
<i>Utv. 2005 s. 155</i>	Finansdepartementet
<i>Utv. 2006 s 1750</i>	Finansdepartementet

OECD

The Taxation of Income derived from the Leasing of Industrial, Commercial or Scientific Equipment, 1983

Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-commerce, 2001

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2014

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version), 15 Juli 2014
(OECDs mønsteravtale med kommentarer).

FN

UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2011
(FNs modellavtale med kommentarer).

IRS

The U.S. Model Income Tax Convention, 25. November 2006
(USAs mønsteravtale).

U.S Model Technical Explanation, 25. November 2006
(Kommentarer til USAs mønsteravtale).

Finansdepartementet/Regjeringen

Finansdepartementet (2010) Finansdepartementet, *Spørsmål og svar om e-momsen*, 2010

Finansdepartementet (2013) Finansdepartementet, *Mandat for skatteutvalg*, 2013

Finansdepartementet (2014) Finansdepartementet, *Faktaark: statens inntekter og utgifter*, 2014

Regjeringen (2008) Regjeringen, *Kort om OECD*, 2008

Traktater

Wien-konvensjonen Wien-konvensjonen om traktatretten, Wien 23. mai 1969

Norske skatteavtaler

Avt/Argentina 1997	TRAKTAT-1997-10-08-1
Avt/Brasil 1980	TRAKTAT-1980-08-21-1
Avt/Canada 2002	TRAKTAT-2002-07-12-1
Avt/Filippinene 1987	TRAKTAT-1987-07-09-1
Avt/Irland 2001	TRAKTAT-2000-11-22-1
Avt/Nordiske land 1997	TRAKTAT-1996-09-23-1
Avt/Portugal 2012	TRAKTAT-2011-03-10-2
Avt/Russland 2002	TRAKTAT-1996-03-26-2
Avt/Spania 1999	TRAKTAT-1999-10-06-2
Avt/Tsjekkia 2005	TRAKTAT-2004-10-19-36
Avt/USA 1971	TRAKTAT-1971-12-03-1
Avt/Venezuela 1997	TRAKTAT-1997-10-29-1

Vedlegg 1:

Oversikt over norske skatteavtaler med hvor royaltydefinisjonen inneholder formuleringen *"bruk, og retten til å bruke, industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr"*.

Land	Ikrafttredelse
Argentina	2001
Bosnia Hercegovina	2009
Brasil	1981
Egypt	1965
Elfenbenskysten	1980
Frankrike	1981
India	2011
Indonesia	1990
Israel	1968
Italia	1987
Jamaica	1992
Kasakhstan	2006
Kenya	1973
Kina	1986
Kroatia*	2009
Latvia	1993
Litauen	1993
Luxemburg	1974
Makedonia	2011
Malaysia	1971
Marokko	1975
Mexico	1966
Montenegro*	2011
Nederland	1990
New Zealand	1983
Pakistan	1987

Polen	2010
Romania	1989
Senegal	1997
Serbia*	2003
Singapore	1997
Slovakia	1979
Slovenia*	2009
Spania	1999
Sri Lanka	1998
Sveits	1989
Sør-Korea	1984
Tanzania	1978
Thailand	2003
Trinidad og Tobago	1970
Tsjekkia	2005
Tyrkia	2009
Ungarn	1981
Venezuela	1998
Vietnam	1996
Zambia	1973
Zimbabwe	1991
Østerrike	1996

* Avtalen er en videreføring av skatteavtalen mellom Norge og tidligere Jugoslavia opprinnelig undertegnet i 1983

Vedlegg 2

Oversikt over Norske skatteavtaler som åpner for kildebeskatning av royalty.

Land	Øvre grense for kildeskatt	OECD-medlem
Albania	10 %	Nei
Argentina	15 %	Nei
Aserbajdsjan	10 %	Nei
Australia	0 %	Ja
Bangladesh	10 %	Nei
Barbados	5 %	Nei
Belgia	0 %	Ja
Bosnia Herzegovina**	10 %	Nei
Brasil	25 %	Nei
Bulgaria***	0 %	Nei
Canada	10 %	Ja
Chile	15 %	Ja
Danmark*	0 %	Ja
Egypt	10 %	Nei
Elfenbenskysten	16 %	Nei
Estland	10 %	Ja
Filippinene	25 %	Nei
Finland*	0 %	Ja
Frankrike	0 %	Ja
Færøyene*	0 %	Nei
Gambia	12,5 %	Nei
Georgia	0 %	Nei
Hellas	10 %	Ja

India	10 %	Nei
Indonesia	15 %	Nei
Irland	0 %	Ja
Island	0 %	Ja
Israel	10 %	Ja
Italia	10 %	Ja
Jamaica	10 %	Nei
Japan	10 %	Ja
Kasakhstan	10 %	Nei
Kenya	20 %	Nei
Kina	10 %	Nei
Kroatia**	10 %	Nei
Kypros*****	0 %	Nei
Latvia	10 %	Nei
Litauen	10 %	Nei
Luxemburg	0 %	Ja
Makedonia	5 %	Nei
Malawi	5 %	Nei
Malaysia	0 %	Nei
Malta	0 %	Nei
Marokko	10 %	Nei
Mexico	10 %	Ja
Montenegro**	10 %	Nei
Nederland	0 %	Ja
Nepal	15 %	Nei

New Zealand	10 %	Ja
Pakistan	12 %	Nei
Polen	5 %	Ja
Portugal	10 %	Ja
Qatar	5 %	Nei
Romania	10 %	Nei
Russland	0 %	Nei
Senegal	16 %	Nei
Serbia**	10 %	Nei
Sierra Leone*****	0 %	Nei
Singapore	7 %	Nei
Slovakia	5 %	Ja
Slovenia	5 %	Ja
Spania	5 %	Ja
Sri Lanka	10 %	Nei
Storbritannia	0 %	Ja
Sveits	0 %	Ja
Sverige*	0 %	Ja
Sør-Afrika	0 %	Nei
Sør-Korea	15 %	Ja
Tanzania	20 %	Nei
Thailand	15 %	Nei
Trinidad og Tobago	15 %	Nei
Tsjekkia	10 %	Ja
Tunisia	20 %	Nei

Tyrkia	20 %	Ja
Tyskland	0 %	Ja
Uganda	10 %	Nei
Ukraina	10 %	Nei
Ungarn	0 %	Ja
USA	0 %	Ja
Venezuela	12 %	Nei
Vietnam	10 %	Nei
Zambia	15 %	Nei
Zimbabwe	10 %	Nei
Østerrike	0 %	Ja

* Omfattet av den nordiske skatteavtalen

** Videreføring av den tidligere skatteavtalen med Jugoslavia

*** Ny skatteavtale under utarbeidelse

**** Avtalen ble ved en notatveksling gitt anvendelse på tidligere engelske kolonier som i dag er selvstendige stater. Avtalen gjelder i dag for Sierra Leone og Kypros.